

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

W numerze:

Justyna Kyć

**Zasada wyczerpania praw autorskich
do cyfrowych egzemplarzy utworów
w orzecznictwie Trybunału
Sprawiedliwości Unii Europejskiej – cz. 1**

Bartłomiej Jabłoński

**Opodatkowanie zbycia nieruchomości
podatkiem od czynności cywilnoprawnych**

Nikol Małaszewska-Dąbrowska

**Szkody majątkowe wynikające
ze śmierci poszkodowanego**

Nr 11 (28) listopad 2020

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



Edukacja zdjęcie utworzone przez Racool_studio - pl.freepik.com



Russell Bedford
taking you further

www.russellbedford.pl

Projekt opodatkowania spółek komandytowych podatkiem dochodowym od osób prawnych (CIT) ma wejść w życie już od 01.01.2021 roku. Aby zabezpieczyć swoją działalność, zadbaj o przekształcenie formy działalności.

Przekształcenie składa się z kilku kroków:

- 1. sporządzenie planu przekształcenia;**
- 2. podjęcie uchwały o przyjęciu planu przekształcenia;**
- 3. złożenie przez wspólników oświadczenia o uczestnictwie w spółce przekształconej;**
- 4. dokonanie w rejestrze przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego wpisu przekształconej spółki jawnej;**
- 5. złożenie wniosku o ogłoszenie w Monitorze Sądowym i Gospodarczym o przekształceniu spółki komandytowej w spółkę jawną.**

Zadbaj o przyszłość swojego biznesu. Powierz profesjonalistom jego optymalizację.

al. Jerozolimskie 123A, 02-017 Warszawa

T: 22 276 61 80, E: office@russellbedford.pl

Zabezpiecz swój biznes

Przekształcenie spółki komandytowej w spółkę jawną, krok po kroku



Nasi specjaliści przeprowadzą dla ciebie uproszczone postępowanie przekształcenia działalności tak, aby była jak najbardziej opłacalna i jednocześnie zgodna ze znowelizowanym prawem.

Polecamy

Zasada wyczerpania praw autorskich do cyfrowych egzemplarzy utworów w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – cz. 1

Justyna Kyć

Wraz ze wzrostem współczynnika cyfryzacji rośnie także potrzeba należytej ochrony cyfrowych egzemplarzy utworów przed naruszeniami praw autorskich. Celem opracowania jest omówienie precedensowych orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, stanowiących kamienie milowe w procesie kształtowania unijnej zasady wyczerpania praw autorskich do cyfrowych egzemplarzy utworów.

Patrz str. 31

Szkody majątkowe wynikające ze śmierci poszkodowanego

Nikol Małaszewska-Dąbrowska

W przypadku śmierci poszkodowanego osobie dochodzącej roszczenia z tytułu odpowiedzialności za szkody majątkowe przysługuje renta, odszkodowanie czy zadośćuczynienie. Roszczeń tych – wymienionych w art. 446 Kodeksu cywilnego – można domagać się łącznie bądź tylko niektórych z nich. W artykule omówione zostało stanowisko orzecznictwa i doktryny dotyczące analizowanej problematyki.

Patrz str. 40

Zakończenie działalności przedsiębiorcy

Patrycja Mikuła

Sposób likwidacji działalności gospodarczej zależy od formy prawnej, w jakiej jest ona prowadzona. Przedsiębiorca musi spełnić wiele obowiązków formalnych, takich jak rozwiązanie umów z pracownikami, wyrejestrowanie pracowników i przedsiębiorców z systemu ZUS, zapewnienie miejsca przechowywania dokumentacji finansowo-księgowej, wyrejestrowanie dla celów podatkowych, przygotowanie sprawozdawczości finansowej.

Patrz str. 19

Czy kolejne zawezwanie do próby ugodowej jest czynnością prowadzącą do przerwania biegu przedawnienia roszczenia?

Bartosz Nawrot

Zagadnienia związane z zawezwaniem do próby ugodowej jako czynności służącej do przerwania biegu przedawnienia roszczenia, mimo że od wielu lat są przedmiotem rozważań doktryny, a także orzecznictwa sądowego, nadal potrafią stwarzać problemy interpretacyjne. Praktyka pokazuje, że wierzyciele często wzywają do takiej próby, lecz nie po to, aby ją zawrzeć, ale by przerwać bieg terminu przedawnienia roszczenia.

Patrz str. 46

Spis treści

NOWOŚCI

Sławomir Wach

Koszty uzyskania przychodów w przypadku zarządzania nieruchomością 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

Bartłomiej Jabłoński

Opodatkowanie zbycia nieruchomości podatkiem od czynności cywilnoprawnych..... 6

Patrycja Mikuła

Zakończenie działalności przedsiębiorcy..... 19

PUBLIKACJE RECENZOWANE

Justyna Kyć

Zasada wyczerpania praw autorskich do cyfrowych egzemplarzy utworów w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – cz. 1..... 31

JUDYKATURA, GLOSY, INTERPRETACJE

Nikol Małaszewska-Dąbrowska

Szkody majątkowe wynikające ze śmierci poszkodowanego..... 40

ARTYKUŁY I OPINIE

Bartosz Nawrot

Czy kolejne zawezwanie do próby ugodowej jest czynnością prowadzącą do przerwania biegu przedawnienia roszczenia? 46

Drodzy Czytelnicy

Jest to dwudzieste ósme wydanie naszego miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, który ukazuje się w wersji papierowej i elektronicznej.

Począwszy od 1 stycznia 2021 r. wprowadzona zostanie w Polsce nowa, ryczałtowa forma opodatkowania osób prawnych – tzw. estoński CIT, którego sedno polega na poborze podatku dopiero w chwili wypłaty zysków z przedsiębiorstwa. Rozwiązanie to będzie dotyczyło spółek kapitałowych – z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjnych, w których udziałowcami są wyłącznie osoby fizyczne, przy czym spółki te będą musiały spełniać łącznie określone kryteria, jeśli zdecydują się wybrać ryczałt od dochodów. Mianowicie ich przychody nie mogą przekraczać w poprzednim roku podatkowym 100 mln zł z uwzględnieniem należnego VAT, zaś mniej niż 50% tych przychodów ma pochodzić m.in.: z wierzytelności, odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, praw autorskich lub praw własności przemysłowej, poręczeń i gwarancji, transakcji z podmiotami powiązanymi. Podatnik powinien również zatrudniać na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty – niebędące udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika – przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a jeśli tym rokiem nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych – przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym; nie może też posiadać udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania.

Okres rozliczeń ryczałtem będzie wynosił cztery następujące po sobie lata podatkowe i zostanie przedłużony na kolejne cztery lata, jeżeli podatnik spełni ustawowe kryteria. Warto również zwrócić uwagę, że dana spółka będzie także zobligowana do ponoszenia, określonych procentowo i kwotowo w nowelizacji, nakładów na cele inwestycyjne. Według szacunków Ministerstwa Finansów z preferencyjnej formy opodatkowania będzie mogło skorzystać ok. 200 tys. podatników, a resort ma opublikować objaśnienia podatkowe w sprawie stosowania nowych przepisów.

W tym numerze Biuletynu poruszamy tematykę dotyczącą: zasady wyczerpania praw autorskich do cyfrowych egzemplarzy utworów w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (cz. 1); opodatkowania zbycia nieruchomości podatkiem od czynności cywilnoprawnych; szkód majątkowych wynikających ze śmierci poszkodowanego; kwestii czy kolejne zawezwanie do próby ugodowej jest czynnością prowadzącą do przerwania biegu przedawnienia roszczenia; zakończenia działalności przedsiębiorcy; kosztów uzyskania przychodów w przypadku zarządzania nieruchomością.



Życzę Państwu spokojnych Świąt Bożego Narodzenia, dużo zdrowia oraz spełnienia planów osobistych i zawodowych w Nowym, 2021 Roku!

Dr Andrzej Dmowski

Redaktor naczelny miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Sławomir Wach

Autor jest sekretarzem redakcji miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”. Jest dziennikarzem zajmującym się tematyką dotyczącą prawa, podatków, rachunkowości, rewizji finansowej, rynków kapitałowych, prawa pracy i HR. Jest autorem wielu publikacji z zakresu tej tematyki. Przez ponad 10 lat był redaktorem prowadzącym biuletynów elektronicznych BDO.

Słowa kluczowe: podatki, koszty, przychody, nieruchomości, wydatek, wynajem, usługi wynajmu, umowy zarządzania, wynagrodzenie, premia, interpretacja podatkowa, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW W PRZYPADKU ZARZĄDZANIA NIERUCHOMOŚCIĄ

Niezmiennie, od wielu lat tematem interpretacji podatkowych oraz przedmiotem analizy stanowiska orzecznictwa i doktryny jest kwestia zaliczenia wydatków ponoszonych przez spółki do kosztów uzyskania przychodów. Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹ (dalej: u.p.d.o.p.) są nimi koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyłączeniem wydatków wymienionych w art. 16 ust. 1 tej ustawy. W praktyce często dochodzi do ustalenia tak zdefiniowanej celowości wydatków w rozliczeniach finansowych dokonywanych między daną spółką a usługodawcą w przypadku usług związanych z zarządzaniem nieruchomością. W takich sytuacjach, kiedy realizowane są konkretne umowy zawierane przez obie strony, przydatna jest dla podatników znajomość kryteriów uznawania wydatków za koszty uzyskania przychodów, na które zwracają uwagę organy podatkowe, a także – w swoich wyrokach – sądy administracyjne.

1. Wprowadzenie

W dniu 1 grudnia 2020 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał interpretację podatkową dotyczącą ustalenia czy wnioskodawcy przysługuje prawo zaliczenia zapłaconego wynagrodzenia za sukces do kosztów uzyskania przychodów². Wnioskodawcą była sp. z o.o., czynny podatnik VAT, wynajmująca powierzchnię nieruchomości innym firmom na potrzeby magazynowe. Celem realizowanej przez nią inwestycji było wybudowanie magazynu z infrastrukturą. Zawarła ona w 2015 r. ze swoim kontrahentem, sp. z o.o. (także czynnym podatnikiem VAT) trzy umowy zarządzania: 1) nieruchomością, 2) aktywami oraz 3) dotyczącą rozwoju nieruchomości. Pierwsza z nich dotyczyła m.in. obsługi finansowej, wystawiania faktur, pobierania opłat za wynajem, pomocy w ściąganiu należności, prowadzenia dokumentacji, druga – strategii sprzedażowej, podejmowania decyzji strategicznych,

sporządzania rocznego planu biznesowego, nadzoru nad inwestycjami realizowanymi na nieruchomości, zaś trzecia – zarządzania i koordynacji prac deweloperskich (wybudowanie nieruchomości) wykonywanych przez inne podmioty, nadzorowania prac generalnego wykonawcy.

2. Premia za usługi – dodatkowe wynagrodzenie dla usługodawcy

Ponadto, w tymże samym 2015 r. – oprócz trzech ww. umów została zawarta czwarta, tzw. umowa wynagrodzenia za sukces, między wnioskodawcą (spółką z o.o.), usługodawcą, powiązany ze spółką podmiotem S. (mającym wszystkie udziały w spółce) i podmiotem P. – poręczycielem za zobowiązania usługodawcy. Umowa ta, jak przedstawił to autor wniosku o interpretację, opisywała szczegółowy sposób rozliczeń finansowych pomiędzy spółką a usługodawcą, a wynagrodzenie było dodatkową premią, zależną od

1 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1406 z późn. zm.

2 Sygn. nr 0111-KDIB1-2.4010.427.2020.2.AW.

wyników spółki, za usługi świadczone dla wnioskodawcy na podstawie umów zarządzania. Jej wysokość zależała od wartości środków pieniężnych podlegających w spółce swobodnej dystrybucji (ang. *Waterfall Funds*).

Zgodnie z ww. umową, wykonawca nabywał prawo do dodatkowego wynagrodzenia, jeśli doszłoby do sprzedaży całości lub istotnej części nieruchomości osobie trzeciej na warunkach rynkowych (poprzez sprzedaż aktywów, jak też udziałów spółki lub jednej z jej spółek zależnych) bądź do dobrowolnego zakończenia prowadzenia działalności gospodarczej przez spółkę. Ponieważ spółka sprzedała wszystkie swoje udziały spółce E., która nie była stroną żadnej z czterech omawianych tu umów, wnioskodawca został zobowiązany do zapłacenia usługodawcy wynagrodzenia za sukces, co też się stało. Wnioskodawca zwrócił się do organu wydającego interpretację z pytaniem czy spółce przysługuje prawo zaliczenia tego wynagrodzenia do kosztów uzyskania przychodów?

3. Kryteria dotyczące uznania wydatków za koszty uzyskania przychodów

W ocenie wnioskodawcy odpowiedź na wyżej zadane pytanie powinna być twierdząca. Spółka argumentowała, powołując się na orzecznictwo, doktrynę i wyjaśnienia organów podatkowych³, że wydatek zostanie uznany za koszt uzyskania przychodu, jeśli: był faktycznie poniesiony przez podatnika (pokryty z jego zasobów majątkowych); był definitywny; pozostaje on w zwią-

ku z prowadzoną działalnością gospodarczą; był poniesiony w celu uzyskania przychodów, bądź zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów; został właściwie udokumentowany; nie podlega wyłączeniu w myśl art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p.

Co do definitywności wydatku, jakim było wynagrodzenie za sukces, wnioskodawca zwrócił uwagę, że wydatki związane z tą premią obciążały spółkę i nie będą jej zwrócone przez usługodawcę czy też inny podmiot, zaś sfinansowanie tego wynagrodzenia pożyczką nie jest wydatkiem zapłaconym przez spółkę E, gdyż tej pożyczce „towarzyszy zobowiązanie, które docelowo będzie spłacone z zasobów majątkowych spółki”. Wnioskodawca powołał się tu m.in. na stanowisko doktryny, zgodnie z którym „sfinansowanie wydatku kredytem nie może być uznane za zapłatę przez osoby trzecie, ale przez samego podatnika”⁴ oraz na orzecznictwo, w myśl którego „za koszty uzyskania przychodów uznane mogą zostać jedynie wydatki o charakterze definitywnym, które nie podlegają zwrotowi”⁵. Wynagrodzenie za sukces zostało zapłacone przez spółkę na podstawie faktury VAT wystawionej przez usługodawcę ze stawką 23 proc., zaś przelew nastąpił z konta bankowego wnioskodawcy. Wydatek został zatem właściwie udokumentowany.

Wnioskodawca uzasadnił też, że celem spółki, w związku z nabyciem usług wymienionych w umowach zarządzania (na podstawie tych umów doszło do wybudowania powierzchni magazynowych) było zwiększenie przychodów z działalności gospodarczej, między

innymi wskutek osiągnięcia wyższych przychodów z wynajmu i wzrostu wartości nieruchomości. Zwrócił również uwagę, że zapewnieniu wysokiej efektywności działań usługodawcy służyła właśnie dodatkowa zachęta, jaką było wynagrodzenie za sukces. Odwołał się również do wyroku NSA z 16 października 2012 r.⁶, w którym wskazał on, że: „nie każdy wydatek poniesiony przez podatnika w związku z prowadzoną działalnością podlega odliczeniu od podstawy opodatkowania, lecz tylko ten, który pozostaje w związku przyczynowo-skutkowym. (...) Kosztowa kwalifikacja konkretnego wydatku u konkretnego podatnika musi więc uwzględniać charakter i profil prowadzonej działalności gospodarczej”.

Usługi zarządzania przyczyniły się do maksymalizacji zysków spółki z wynajmu nieruchomości, zaś wydatki na dodatkowe wynagrodzenie dla usługodawcy miały bezpośredni związek z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą i nie można ich uznać za wyłączone z kosztów uzyskania przychodów wedle art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. – „w szczególności w ramach zamkniętego katalogu wydatków niestanowiących tych kosztów nie ma wynagrodzenia płaconego w formie tzw. *success fee* (tj. wynagrodzenie za sukces) lub innych wydatków na rzecz usługodawcy, które mają charakter motywacyjny”.

Dyrektor KIS w swojej interpretacji podatkowej uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy dotyczące prawa zaliczenia zapłaconego dodatkowego wynagrodzenia do kosztów uzyskania przychodów.

3 Między innymi wyrok NSA z 11 marca 2020 r., sygn. akt III FSK 829/18, interpretacja Dyrektora KIS z 7 listopada 2017 r., sygn. nr 0111-KDIB2-1.4010.218.2017.1.BKD.

4 M. Pogoński, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*. LexisNexis, 2014.

5 Tak wyroki NSA: z 20 marca 1996 r., sygn. akt SA/Ka 332/95 i z 10 września 2019 r., sygn. akt II FSK 839/18.

6 Sygn. akt II FSK 430/11.

Bartłomiej Jabłoński

Autor jest notariuszem w Warszawie.

Słowa kluczowe: podatki, podatnik, opodatkowanie, podatek od czynności cywilnoprawnych, PCC, ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, podatek od towarów i usług, VAT, nieruchomość, zbycie nieruchomości, sprzedaż, zamiana nieruchomości, darowizna, budynek, grunt, umowa dożywocia, dział spadku, zniesienie współwłasności, Kodeks cywilny, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

OPODATKOWANIE ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI PODATKIEM OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Odpłatne opodatkowanie obrotu nieruchomościami może przybierać dwojaką postać, w zależności od tego, czy dane odpłatne zbycie będzie dokonywane w sposób incydentalny czy też zorganizowany i ciągły. W przypadku incydentalnego zbywania nieruchomości jest ono przedmiotem opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, gdyż taki rodzaj zbywania dokonywany przez osoby nieprowadzące działalności gospodarczej jest realizowany co do zasady w ramach stypizowanych czynności wymiany nieruchomości za określone środki pieniężne (w ramach umowy, w której wartości zbywanej nieruchomości odpowiada wartość płaconej ceny – czyli umowy sprzedaży, o której mowa w art. 535 i innych ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny¹, dalej: k.c., tudzież w ramach zniesienia współwłasności, które uregulowane zostało w art. 210 oraz innych przepisach k.c., z dopłatami lub spłatami) lub za określone inne składniki majątkowe, w tym także nieruchomości (w ramach umowy, w której wartości zbywanej nieruchomości odpowiada wartość innego niepieniężnego świadczenia wzajemnego – czyli umowy zamiany, o której mowa w art. 603 i 604 k.c., umowy dożywocia – art. 908 i inne przepisy k.c., a także w ramach odpłatnego zniesienia współwłasności, jednakże bez spłat i dopłat). Zasady opodatkowania VAT zbycia nieruchomości są odmienne.

1. Wprowadzenie

Ustawa z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych² (dalej: u.p.c.c.) wskazuje w swojej treści jako źródło powstania obowiązku podatkowego konkretną czynność cywilnoprawną, w tym wypadku określoną umowę nazwaną, taką jak sprzedaż, zamiana, darowizna (w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy), dożywocie, dział spadku oraz zniesienie współwłasności, a ponadto wskazuje stawkę podatku, jaką należy zastosować do obliczenia wysokości konkretnego zobowiązania podatnika. Skoro zatem dana czynność cywilnoprawna nie jest wymieniona w treści u.p.c.c., oznacza to, że nie jest ona opodatkowana PCC. Jednakże należy mieć na uwadze, że o kwalifikacji danej czynności jako czynności opodatkowanej

PCC decyduje jej treść³, a w szczególności jej elementy przedmiotowo istotne.

W związku z tym można stwierdzić, że z punktu widzenia techniki podatkowej, u.p.c.c. w możliwie prosty sposób, adresowany właśnie do podatnika niebędącego profesjonalistą, wskazuje na rodzaj czynności, stawkę podatku i sposób jego obliczenia oraz wpłacenia do właściwego organu podatkowego. Tym bardziej, że PCC jest podatkiem bezpośrednim, a więc takim, w którym podmiot zobowiązany do jego zapłaty jest jednocześnie podmiotem rzeczywiście obciążonym ciężarem ekonomicznym tego podatku. Należy nadto zauważyć, że zgodnie z art. 16 ustawy z 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁴ (dalej: u.d.j.s.t.), wpływy z PCC w części dotyczącej przeniesienia własności nieruchomości są przekazywane gminie miejsca

1 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1740.

2 T.j. Dz.U. 2020 poz. 815.

3 Tak J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 267.

4 T.j. Dz.U. 2020 poz. 23.

położenia nieruchomości, której dana czynność dotyczy.

Z perspektywy wyżej przytoczonych podstawowych reguł opodatkowania PCC zasady dotyczące opodatkowania zbycia nieruchomości podatkiem VAT są zgoła odmienne. Artykuł 1 ust. 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵ (dalej: u.p.t.u.) określa, że VAT stanowi dochód budżetu państwa, zatem to w interesie państwa leży stwarzanie warunków do prowadzenia działalności gospodarczej, gdyż właśnie to podmioty ją prowadzące są podatnikami podatku od towarów i usług, zaś VAT jest jednym z głównych źródeł finansowania budżetu państwa. W odniesieniu do nieruchomości przedmiotem opodatkowania w przypadku VAT jest odpłatna ich dostawa, przy czym o ile u.p.c.c. opiera się o siatkę terminologiczną zaczerpniętą z k.c., o tyle u.p.t.u. sama konstruuje siatkę pojęć typowych dla tego podatku. Zatem w przypadku VAT należnego budżetowi państwa, przedmiotem opodatkowania nie jest incydentalne zbywanie nieruchomości przez osoby nieprowadzące działalności gospodarczej, jak jest to w przypadku PCC, należnego gminie miejsca położenia nieruchomości, a prowadzona w sposób zorganizowany i ciągły, dla celów zarobkowych, przez producentów, handlowców, usługodawców, a także osób wykonywujących wolne zawody, działalność gospodarczą, polegająca w tym przypadku na odpłatnym przenoszeniu praw do rozporządzania nieruchomościami jak właściciel.

2. Definicja nieruchomości

Definicję nieruchomości odnajdujemy w przepisach k.c. Stosownie do art. 46 tego kodeksu, nieruchomością są części powierzchni ziemskiej stanowiące

odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Zatem ustawodawca w zamkniętym katalogu praw rzeczowych, o fundamentalnym znaczeniu dla całego systemu prawa z powodu ich bezwzględnej skuteczności⁶, definiuje nieruchomości jako nieruchomości: gruntowe, budynkowe, lokalowe⁷.

Sam grunt, aby mógł stanowić przedmiot odrębnej własności, czyli nieruchomości gruntową, musi zostać wydzielony geodezyjnie jako działka ewidencyjna. Paragraf 9 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego do ustawy z 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne⁸ definiuje działkę ewidencyjną jako ciągły obszar gruntu, jednorodny pod względem prawnym, wydzielony z otoczenia za pomocą linii granicznych. Linie te, umieszczone na mapie ewidencyjnej, stanowią podstawę przestrzennego oznaczenia gruntu – działki ewidencyjnej jako przedmiotu odrębnej własności⁹. Tylko taki grunt, rozumiany jako jedna lub więcej działek ewidencyjnych, może być ujęty w księdze wieczystej poprzez wskazanie konkretnej działki w dziale I-O tej księgi. Określona księga wieczysta może być prowadzona dla jednej lub więcej działek ewidencyjnych. Wszystkie działki ewidencyjne objęte jedną księgą wieczystą muszą być tożsame pod względem ich stanu prawnego, co oznacza, że stan prawny ujawniony w księdze wieczystej jest taki sam dla całego gruntu objętego tą księgą wieczystą, np. w zakresie właścicielstwa tych działek lub ich obciążeń.

Należy podkreślić, że dla celów prawa podatkowego wskazana jedno-

rodność ksiąg wieczystych nie zawsze ma pełne zastosowanie, gdyż okolicznością podatkowo relevantną będzie np. fakt zabudowy danej działki lub nawet jej części, co może powodować różnorakie opodatkowanie zbycia poszczególnych działek z jednej – tej samej księgi wieczystej lub nawet różnorakie opodatkowanie przy zbyciu części danej działki, po dokonaniu uprzednio jej podziału, a nawet różnorakie opodatkowanie przy zbyciu jednej, niepodzielonej działki gruntu.

W myśl art. 47 k.c. część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych. Natomiast zgodnie z art. 48 k.c. do części składowych gruntu należą w szczególności budynki, trwale z gruntem związane. Oznacza to, że każdoczesny (czyli każdy w każdym czasie) właściciel gruntu jest równocześnie właścicielem budynku na tym gruncie posadowionego i stanowiącego część składową tego gruntu – czyli budynek stanowi wówczas taką część, która nie może być odłączona od gruntu bez istotnej zmiany lub uszkodzenia zarówno gruntu, jak i samego budynku. Budynkiem zaś w rozumieniu art. 3 pkt 2 ustawy z 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane¹⁰ (dalej: p.b.) jest taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, który nadto posiada fundamenty i dach, natomiast obiektem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 1 p.b. jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

5 T.j. Dz.U. 2020 poz. 106.

6 Tak A. Wolter, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1998, s. 36.

7 Tak G. Bieniek, S. Rudnicki, *Nieruchomości. Problematyka prawna*, Warszawa 2011, s. 197.

8 Par. 9 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (t.j. Dz.U. 2019 poz. 393).

9 Tak S. Rudnicki, *Ustawa o księgach wieczystych i hipotece. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 22.

10 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1333.

Istnieją jednak wyjątki od reguły, że każdoczesny właściciel gruntu jest równocześnie właścicielem budynku, czyli zasady *superficies solo cedit*. Najczęstszym przypadkiem jest odrębna własność budynku na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste. Zgodnie z art. 235 k.c., budynki wzniesione przez wieczystego użytkownika na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste stanowią jego własność. To samo dotyczy budynków, które wieczysty użytkownik nabył przy zawarciu umowy o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste. Konsekwentnie przysługująca użytkownikowi wieczystemu własność budynków jest prawem związanym z użytkowaniem wieczystym. W takiej sytuacji właścicielem gruntu jest Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego, natomiast użytkownikiem wieczystym gruntu oraz właścicielem stanowiącego odrębny od gruntu przedmiot własności budynku na tym gruncie posadowionego jest użytkownik wieczysty.

Należy jednak podkreślić, że w takiej sytuacji odrębna własność budynku jest prawem związanym z użytkowaniem wieczystym gruntu, czyli oba te prawa (prawo użytkowania wieczystego gruntu oraz własność budynku) muszą przysługiwać jednej osobie. Jednakże istnieją przypadki, w których nie ma tożsamości podmiotowej pomiędzy prawami do gruntu oraz własnością budynku – tak jest na przykład wskutek działania dekretu z 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m. st. Warszawy¹¹, kiedy grunt stanowi własność m. st. Warszawy, natomiast właścicielem budynku jest osoba, której przysługują tylko wynikające z tego dekretu prawa i roszczenia do gruntu.

Część budynku może być samodzielnym przedmiotem obrotu, czyli samodzielną nieruchomością, jednakże obowiązują-

ce przepisy dopuszczają taką sytuację jedynie w odniesieniu do samodzielnych lokali. Artykuł 2 ust. 1 ustawy z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali¹² stanowi, że samodzielne lokale mieszkalne, a także lokale o innym przeznaczeniu, mogą stanowić odrębne nieruchomości. Ponadto ust. 2 tego artykułu określa, że samodzielnym lokalem mieszkalnym jest wydzielona w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych. Przepis ten stosuje się również do samodzielnych lokali wykorzystywanych zgodnie z przeznaczeniem na inne cele niż mieszkalne. O ile obiektywną okoliczność samodzielności danego lokalu stwierdza wójt, burmistrz, prezydent miasta w formie stosownego zaświadczenia, o tyle warunkiem finalnym i zarazem niezbędnym dla uznania, że określona część budynku w postaci lokalu może być traktowana jako samodzielną nieruchomość jest założenie przez Sąd Rejonowy - Wydział Ksiąg Wieczystych odrębnej księgi wieczystej dla takiego właśnie samodzielnego lokalu, najczęściej na podstawie orzeczenia Sądu lub dokumentowanych aktem notarialnym oświadczenia lub umowy o ustanowieniu odrębnej własności lokalu. Dopiero od momentu założenia dla takiego lokalu odrębnej księgi wieczystej, lokal ten na gruncie prawa cywilnego stanowi samodzielny przedmiot obrotu i dopiero wówczas może być przedmiotem dalszego zbycia.

Zgodnie z art. 232 § 1 k.c., grunty stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków mogą być oddawane w użytkowanie wieczyste, którego istotę oddaje art. 233 tego kodeksu, stanowiący, że w granicach

określonych przez ustawy i zasady współżycia społecznego oraz przez umowę o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste, użytkownik wieczysty może korzystać z gruntu z wyłączeniem innych osób; w tych samych granicach użytkownik wieczysty może swoim prawem rozporządzać.

Zatem treść prawa użytkowania wieczystego jest podobna do wyrażonej w art. 140 k.c. treści prawa własności, z tą oczywiście różnicą, że użytkownik wieczysty jest ograniczony umową o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste. Konsekwencją tego jest wyrażona w art. 234 i 237 wskazanego kodeksu zasada, zgodnie z którą zarówno do oddania gruntu w użytkowanie wieczyste, jak i do zbycia tego prawa stosuje się odpowiednio przepisy o przeniesieniu prawa własności. Ponadto w myśl art. 235 k.c. budynki i inne urządzenia wzniesione lub wybudowane na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste stanowią własność użytkownika wieczystego, przy czym przysługująca wieczystemu użytkownikowi własność budynków i urządzeń na użytkowanym gruncie jest prawem związanym z użytkowaniem wieczystym.

Obok nieruchomości oraz prawa użytkowania wieczystego, przedmiotem, do zbycia którego stosowane są zasady obowiązujące jak przy zbywaniu nieruchomości, są wynikające z przepisów Prawa spółdzielczego spółdzielcze własnościowe prawa do lokali oraz spółdzielcze prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej. Zgodnie bowiem z art. 172 ust. 1 ustawy z 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych¹³, spółdzielcze własnościowe prawo jest prawem zbywalnym; jest to ograniczone prawo rzeczowe, a więc niebędące własnością ani użytkowaniem wieczystym, regulowane w księdze drugiej k.c. prawo,

11 Dz.U. 1945 Nr 50 poz. 278 i 279.

12 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1910.

13 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1465.

które ma charakter bezwzględny i dlatego jest skuteczne *erga omnes*, w związku z tym z punktu widzenia ekonomicznego i zarazem podatkowego, prawo to jest traktowane co do zasady jak nieruchomości. Tym bardziej, że zgodnie z treścią art. 1 ust. 3 ustawy z 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece¹⁴, księgi wieczyste mogą być także prowadzone w celu ustalenia stanu prawnego spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu.

2. Definicja zbycia w rozumieniu prawa cywilnego i podatkowego

Prawo cywilne jako zbycie rozumie przeniesienie określonego prawa z jednego podmiotu na inny w drodze określonej umowy, czyli takiej czynności (konwencyjnej), prawnie relewantnej, na gruncie prawa cywilnego, która jest regulowana normami prawa cywilnego i powoduje powstanie określonych uprawnień i obowiązków jej stron – w omawianym przypadku przejście określonego prawa z jednego podmiotu na inny¹⁵. Istotną cechą polskiego prawa w zakresie umów zobowiązujących do przeniesienia określonego prawa z jednego podmiotu na inny jest ich skutek zobowiązująco-rozporządzający, który zgodnie z art. 155 k.c. polega na tym, że umowa sprzedaży, zamiany, darowizny lub inna umowa zobowiązująca do przeniesienia określonego prawa, przenosi to prawo na nabywcę, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej lub że strony inaczej postanowiły. Zatem określona umowa może, zgodnie z wolą jej stron, wywrzeć już w momencie jej zawarcia taki właśnie skutek zobowiązująco-rozporządzający, w postaci przeniesienia określonego prawa ze zbywcy na nabywcę. Niemniej strony tej umowy mogą postanowić, że dopiero kolejna czynność rozporządzająca spowoduje

przejście określonego prawa ze zbywcy na nabywcę – w wykonaniu istniejącego uprzednio zobowiązania do przeniesienia tego prawa. W takiej sytuacji przykładowo umowa sprzedaży wywrze skutek wyłączenie obligacyjny, zaś skutek rzeczowy w postaci przeniesienia prawa nastąpi wskutek zawarcia kolejnej umowy, tzw. rozporządzającej – co jest istotne także dla skutków prawnopodatkowych.

Definicja zbycia na płaszczyźnie prawa podatkowego dotyczy przejścia określonego prawa ze zbywcy na nabywcę (u.p.c.c.) albo przeniesienia prawa do rozporządzenia towarami jak właściciel (u.p.t.u.) lub też zawarcia nazwanej umowy prawa cywilnego, np. umowy sprzedaży, przy założeniu, że będzie to umowa o skutku rzeczowym, czyli przenoszącym określone prawo na nabywcę. W przypadku zarówno VAT, jak i PCC, istotna będzie zmiana podmiotów określonego prawa, czyli przejście danego prawa, a nie jedynie zobowiązanie do takiej zmiany.

Co prawda u.p.c.c. jako zakres opodatkowania wskazuje m.in. czynności cywilnoprawne w postaci umów wymienionych w tej ustawie, określając, że obowiązek podatkowy (czyli zdefiniowana w ustawie z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁶ (dalej: o.p.) i wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z wystąpieniem zdarzenia określonego w tych ustawach) powstaje z chwilą dokonania danej czynności cywilnoprawnej (art. 3 ust. 1 pkt 1) u.p.c.c.), to jednak ustawa ta w art. 3 ust. 2 wyraźnie wskazuje, że jeżeli zawarcie umowy przenoszącej własność następuje w wykonaniu zobowiązania wynikającego z uprzednio zawartej

umowy zobowiązującej do przeniesienia własności, to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą umowy przenoszącej własność. Oznacza to, że na gruncie podatkowym w rozumieniu tej ustawy jako zbycie rozumie się przeniesienie danego prawa z podmiotu na podmiot, a nie zawarcie umowy, która dopiero do tego przeniesienia zobowiązuje.

Natomiast u.p.t.u., regulująca opodatkowanie podatkiem od towarów i usług m.in. odpłatnej dostawy towarów, stanowi w art. 7 ust. 1, że przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami (czyli m.in. rzeczami, a zatem także i nieruchomościami), jak właściciel. Czyli u.p.t.u. wyraźnie wskazuje nie tylko przeniesienie danego prawa, ale również konsekwencję tego przeniesienia, a ponadto rodzaj przenieszonego prawa – które powinno dawać nabywcy pełnię korzystania z rzeczy – jak właściciel – co w rozumieniu art. 140 k.c. oznacza możliwość korzystania z rzeczy z wyłączeniem innych osób, pobierania pożytków i dochodów z rzeczy, a także prawo rozporządzania rzeczą.

4. Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych

Zasadnicza większość wykładawców akademickich materii podatkowej¹⁷ zalicza PCC w zakresie opodatkowania nieprofesjonalnego nabywania nieruchomości do grupy tzw. podatków obrotowych, których istota sprowadza się do faktu, że samo dokonanie czynności prawnej (której skutkiem jak wyżej wskazano jest nabycie) stanowi podstawę powstania obowiązku podatkowego, a w konsekwencji zobowiązania podatkowego.

Ustawa o PCC wskazuje, że podatкови podlegają enumeratywnie

14 T.j. Dz.U. 2019 poz. 2204.

15 Tak Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2009, Nb. 217.

16 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1325 z późn. zm.

17 Tak np. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, Nb. 535.

wskazane w tej ustawie czynności cywilnoprawne¹⁸, którymi dla potrzeb niniejszego opracowania są m.in.: umowy sprzedaży, umowy darowizny – ale tylko w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy, a ponadto umowy o dożywocie, umowy o dział spadku oraz umowy o zniesienie współwłasności – ale jedynie w części dotyczącej spłat lub dopłat.

Podstawową cechą świadczeń realizowanych w ramach wskazanych umów, które są umowami wzajemnymi, czyli takimi, w których świadczenie jednej strony jest zasadniczo odpowiednikiem świadczenia drugiej strony, jest ich ekwiwalentność, co powoduje, że korzyść wynikająca z faktu dokonania wskazanej czynności cywilnoprawnej realizuje się po obu stronach danej umowy. Skoro tak, to ustawodawca ma aksjologiczne i sprawiedliwościowe podstawy do obciążenia takich czynności podatkiem, którego stawki nie wydają się być zbyt wygórowane i które to stawki historycznie ulegają ciągłej obniżce. (...). Zgodnie z art. 10 u.p.c.c. podatnicy są zobowiązani, bez wzywania organu podatkowego, złożyć deklarację w sprawie PCC oraz obliczyć i wpłacić podatek w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego (czyli 14 dni od dnia zawarcia danej umowy), z wyłączeniem przypadków, gdy podatek jest pobierany przez płatnika. Artykuł 8 o.p. stanowi, że płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka ewidencyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Artykuł 7 § 1 ustawy z 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie¹⁹ (dalej: p.n.) określa, że no-

tariusz jako płatnik na podstawie odrębnych przepisów pobiera podatki. Z kolei art. 10 u.p.c.c. stanowi, że notariusze są płatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego, którzy są zobowiązani uzależnić dokonanie czynności cywilnoprawnej od uprzedniego zapłacenia podatku – co powoduje w praktyce pełną ściągalność przez notariuszy tego podatku, oczywiście o ile strony złożą notariuszowi do aktu notarialnego oświadczenia uwzględniające rzetelne dane w zakresie wartości przedmiotu czynności, gdyż notariusz nie ma podstaw do samodzielnej ich weryfikacji.

Dlatego art. 12 ust. 3c u.p.c.c. stanowi, że płatnicy nie odpowiadają za podatek niepobraný, jeżeli wykażą brak swojej winy w niepobraniu tego podatku. Zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z 25 listopada 2015 r. w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych²⁰, płatnicy (w tym wypadku notariusze) określają w treści sporządzonych aktów notarialnych podstawę prawną pobrania podatku i sposób jego obliczenia, a w przypadku niepobrania podatku – zamieszczają podstawę prawną jego niepobrania. Dlatego notariusze zgodnie z § 4 tego rozporządzenia, ale także w myśl art. 80 § 2 p.n. dokonują przy sporządzeniu aktów notarialnych koniecznych pouczeń w tym zakresie, w tym o skutkach przewidzianych w ustawie z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy²¹ (dalej: k.k.s.) w razie podania nieprawdy lub zatajenia prawdy, przez co podatek narażony jest na uszczuplenie, o przysługującym organowi podatkowemu prawie do określenia, podwyższenia lub obniżenia wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej, a także o ciążyącym na podatniku obowiązku zapłaty zaległości podatkowej

wraz z odsetkami za zwłokę, w przypadku określenia lub podwyższenia wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej przez organ podatkowy. W zakresie wskazanego k.k.s. notariusz poucza w szczególności o treści art. 56 tego kodeksu, zgodnie z którym podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

Notariusz jest zobowiązany wpłacić pobrany podatek na rachunek organu podatkowego właściwego ze względu na siedzibę kancelarii notarialnej w terminie do siódmego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, a także przekazać w tym terminie w formie elektronicznej deklarację o wysokości pobranego i wpłaconego podatku przez płatnika, w tym informację o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom wraz z odpisami aktów notarialnych dokumentujących czynności objęte PCC lub z niego zwolnione.

4.1. Opodatkowanie PCC sprzedaży oraz zamiany nieruchomości

Artykuł 1 ust. 1 pkt 1) u.p.c.c. stanowi, że PCC podlegają m.in. czynności cywilnoprawne w postaci sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych. Artykuł 535 § 1 k.c. określa, że przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić sprzedawcy cenę, natomiast art. 603 k.c. stanowi, że przez umowę zamiany każda

18 Tak M. Mucha (red.), *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2015, s. 18.

19 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1192.

20 Dz.U. 2015 poz. 1999.

21 T.j. Dz.U. 2020 poz. 19.

ze stron zobowiązuje się przenieść na drugą stronę własność rzeczy w zamian za zobowiązanie się do przeniesienia własności innej rzeczy.

W kontekście wskazanego powyżej podwójnego skutku czynności zobowiązująco-rozporządzających należy powołać się na treść wyżej cytowanego art. 155 k.c., ale także na rodzący skutek zobowiązująco-rozporządzający art. 1052 § 1 k.c., zgodnie z którym umowa sprzedaży, zamiany, darowizny lub inna umowa zobowiązująca do zbycia spadku (w skład którego mogą wchodzić nieruchomości, prawa użytkowania wieczystego lub spółdzielcze własnościowe prawa) przenosi spadek na nabywcę, chyba że strony inaczej nie postanowiły. W związku z powyższym, a także przy uwzględnieniu wyżej cytowanego art. 3 ust. 2 u.p.c.c., zawarcie wskazanych umów sprzedaży i zamiany stanowić będzie zbycie przedmiotu danej sprzedaży lub zamiany i co się z tym wiąże, skutkować powstaniem obowiązku podatkowego PCC z chwilą dokonania danej czynności cywilnoprawnej. Normatywną podstawą dokonania danego przysporzenia po obu stronach takiej czynności, czyli tzw. *causą*, jest *causa obligandi vel acquirendi*²², co oznacza, że świadczenie jednej strony tej czynności jest usprawiedliwione świadczeniem drugiej strony tej czynności²³, co z kolei rzuca na podstawę opodatkowania w przypadku dokonania takich czynności.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 1) u.p.c.c., podstawą PCC przy umowie sprzedaży jest wartość rynkowa (czyli pieniężny surogat płacony za daną rzecz lub prawo) rzeczy lub prawa majątkowego, którą to wartość, zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.c.c. określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zuży-

cia oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania tej czynności, bez odliczania długów i ciężarów. W praktyce określanie wartości rynkowej przedmiotu czynności napotyka liczne problemy, niemniej wydaje się, że sporządzenie operatu rzeczoznawcy majątkowego dla określenia wartości danego przedmiotu lub prawa, zwłaszcza w przypadku przedmiotów o wyższej wartości, jest rozwiązaniem bardzo wskazanym, w szczególności z uwagi na treść cytowanego art. 56 k.k.s., zwłaszcza wobec faktu, że koszty sporządzenia takiego operatu nie są obecnie wygórowane. Tym bardziej, że może się okazać, iż późniejsze próby weryfikacji wartości danego przedmiotu przez organy podatkowe nie będą miały uzasadnienia wobec faktu istnienia urzędowego i bezstronnego potwierdzenia wartości danego przedmiotu sporządzonego na moment dokonania czynności cywilnoprawnej.

Z kolei zakaz odliczania długów i ciężarów przy określeniu wartości przedmiotu czynności z jednej strony może wydać się dyskusyjny z uwagi na fakt, że w przypadku konieczności prowadzenia egzekucji z przedmiotu obciążonego, nabywca takiego przedmiotu staje się zobowiązanym do zapłaty (jako dłużnik rzeczowy), czyli uzyskuje legitymację bierną w procesie o zapłatę. Może to powodować, że nabycie przez nabywcę przedmiotu obciążonego nie dość, że nie powiększy majątku tego nabywcy ani nawet nie będzie stanowiło surogatu zapłaconej za ten przedmiot ceny, to jeszcze nabywca utraci ten przedmiot wskutek prowadzenia przeciwko nabywcy egzekucji ograniczonej do tego konkretnego przedmiotu. Z drugiej jednak strony interes publiczny musi być zabezpieczony od fikcyjnego obciążania zbywanego przedmiotu w celu pomniejszenia podstawy opodatkowania PCC w celu zapłaty tego podatku, jednakże

w niższej kwocie – co stanowi *ratio legis* takiego uregulowania definicji wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej.

Natomiast art. 6 ust. 1 pkt 2) u.p.c.c. określa, że podstawę opodatkowania przy umowie zamiany stanowi wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego, od którego przypada większy podatek (co z punktu widzenia interesu publicznego ma pełne uzasadnienie). Wyjątkiem jest sytuacja, gdy zamiana lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego następuje na taki sam lokal lub prawo do lokalu – wówczas podstawą opodatkowania takiej zamiany jest różnica wartości rynkowych zamienianych lokali lub praw do lokali – co kolei ma głębokie uzasadnienie, jako że zamiany takie następują najczęściej celem polepszenia warunków mieszkaniowych, czyli w celu zaspokajania najbardziej podstawowych i koniecznych potrzeb obywateli. Stawka PCC od umów sprzedaży i zamiany została uregulowana w art. 7 u.p.c.c., zgodnie z którym w przypadku sprzedaży nieruchomości, a także prawa użytkowania wieczystego oraz spółdzielczych własnościowych praw wynosi ona 2% rynkowej wartości przedmiotu danej sprzedaży, zaś stawka PCC od umowy zamiany, przy przeniesieniu własności nieruchomości, prawa użytkowania wieczystego oraz spółdzielczych własnościowych praw, ma wysokość 2% podstawy tego podatku.

4.2. Opodatkowanie darowizny nieruchomości

Zgodnie z art. 888 k.c., przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swojego majątku. Normatywną podstawą świadczenia przez darczyńcę na rzecz obdarowanego jest tzw. *causa donandi*²⁴, która polega na

22 Tak Z. Radwański, *Prawo cywilne, op. cit.*, Nb. 492.

23 Tak Z. Radwański, J. Panowicz-Lipska, *Zobowiązania – część szczegółowa*, Warszawa 1998, Nb. 38.

24 Tak Z. Radwański, *Prawo cywilne..., op. cit.*

tym, że darczyńca świadczy na rzecz obdarowanego kosztem swojego majątku bez żadnego świadczenia wzajemnego, dlatego co do zasady opodatkowanie darowizny dokonywane jest za pomocą podatku od spadków i darowizn²⁵, wynikającego z przepisów ustawy z 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn²⁶ (dalej: u.p.s.d.). W takiej też postaci wskazana umowa darowizny nie jest umową wzajemną, co jest także źródłem konsekwencji podatkowych. O ile u.p.s.d. w art. 1 ust. 1 stanowi, że podatkowi od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium RP i praw majątkowych wykonywanych na terytorium RP, tytułem m.in. darowizny, to u.p.c.c. w art. 1 stanowi, że PCC podlegają umowy darowizny, jednakże w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy.

Ustawodawca nie wskazuje na formę prawną owego przejęcia, zatem może to być forma dowolna, której skutkiem jest zmiana podmiotu tych długów lub ciężarów lub zobowiązań z darczyńcy na obdarowanego, co zwykle odbywa się albo poprzez przejęcie długu, o którym mowa w przepisach art. 519-525 k.c. albo poprzez przystąpienie obdarowanego do długu, a następnie zwolnienie darczyńcy z tego długu. Dlatego nie umowa darowizny, a przejęcie przez obdarowanego długów lub ciężarów lub zobowiązań darczyńcy jest elementem konstytuującym opodatkowanie takiej darowizny właśnie PCC, gdyż w takim ujęciu umowa ta jest bardziej zbliżona do umów zawieranych w ramach *causa obligandi vel acquirendi*, a nie *causa donandi*, gdyż nieodpłatność takiej darowizny jest zaburzona świadczeniem wzajemnym obdarowanego w postaci przejęcia przez niego długów lub ciężarów lub zobowiązań darczyńcy,

co zbliża taką umowę w skutkach ekonomicznych do sprzedaży lub zamiany. Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 3) u.p.c.c., podstawę opodatkowania stanowi przy umowie takiej darowizny wartość długów i ciężarów albo zobowiązań przejętych przez obdarowanego. Wydaje się, że jako wartość wskazanych długów i ciężarów rozumieć należy łącznie wszelkie kwoty potrzebne do pełnego zaspokojenia wierzyciela lub wierzycieli z tytułu tych obciążeń, czyli obejmujących nie tylko wierzytelności główne, ale również wartość odsetek i poniesionych przez wierzyciela kosztów dochodzenia, które podlegają zwrotowi na jego rzecz.

Należy zwrócić uwagę, że samo zbycie w drodze umowy darowizny nieruchomości obciążonej ograniczonymi prawami rzeczowymi, w tym hipoteką nie stanowi podstawy do opodatkowania tego zbycia PCC, gdyż co prawda skutek takiego nabycia jej nabywca będzie podmiotem zobowiązanym do zapłaty, gdyż staje się on dłużnikiem rzeczowym, jednakże staje się on takim dłużnikiem z mocy samego prawa (*ipso iure*), a nie w drodze odrębnej, konkretnej czynności prawnej przejęcia długów lub ciężarów lub zobowiązań darczyńcy (taki skutek nie jest realizowany z mocy prawa), dlatego ta czynność nie będzie rodziła obowiązku podatkowego PCC.

Opinię tę potwierdziła Izba Skarbowa w Katowicach w treści wydanej 5 stycznia 2017 r. interpretacji podatkowej²⁷, w której stwierdzono, że: „Samo przejęcie przez Wnioskodawczynię (obdarowaną) prawa użytkowania wieczystego nieruchomości obciążonej hipoteką nie rodzi obowiązku w PCC, gdyż przeniesienie w drodze darowizny prawa użytkowania wieczystego

nieruchomości obciążonej hipoteką nie powoduje przejścia na nabywcę długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy, które były przedmiotem zabezpieczenia hipoteki, z czym u.p.c.c. wiąże powstanie zobowiązania podatkowego. Także nie ma podstaw do powstania obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadku służebności gruntowej, przesytu i obowiązku utrzymania dróg i urządzeń potrzebnych do wykonania tych służebności. Obciążenia te mają bowiem charakter rzeczowy. Mając na uwadze przedstawione zdarzenie przyszłe oraz powołane wyżej przepisy prawa stwierdzić należy, że otrzymane przez Wnioskodawczynię w drodze umowy darowizny prawo użytkowania wieczystego nie będzie podlegało PCC w zakresie dotyczącym ustanowionych na tym prawie hipotek oraz służebności gruntowych, służebności przesytu i obowiązku utrzymania dróg i urządzeń potrzebnych do wykonywania służebności obciążających prawo użytkowania wieczystego nieruchomości. Zarówno hipoteki, zabezpieczające spłatę kredytów męża Wnioskodawczyni, jak i służebności gruntowe i przesytu ustanowione na prawie użytkowania wieczystego są tzw. ograniczonymi prawami rzeczowymi i obciążają nieruchomość, a nie Wnioskodawczynię”.

Natomiast opodatkowana PCC będzie darowizna nieruchomości obciążonej prawem dożywocia, a to z uwagi na treść art. 910 § 2 k.c., zgodnie z którym w razie zbycia nieruchomości obciążonej prawem dożywocia, nabywca ponosi także osobistą odpowiedzialność za świadczenia tym prawem objęte. Zatem o ile uzyskanie przez nabywcę nieruchomości w drodze darowizny przymiotu dłużnika rzeczowego nie rodzi po jego stronie obowiązku zapłaty PCC, o tyle

25 Por. K. Chustecka, *Nowe zasady opodatkowania spadków i darowizn w 2007 roku*, Warszawa 2007, s. 17.

26 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1813.

27 Sygn. 2461-IBPB-2-1.4514.608.2016.1.MPu.

uzyskanie przez nabywcę nieruchomości w drodze darowizny przymiotu dłużnika osobistego spowoduje powstanie po jego stronie obowiązku zapłaty PCC, co potwierdził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 27 maja 2019 r.²⁸, w której stwierdził, że: „Zatem zawierając umowę darowizny nieruchomości obciążonej dożywociem, obdarowany z mocy prawa odpowiada za świadczenie związane z umową dożywocia, przejmując tym samym zobowiązania, jakie ciąży na darującym w związku z umową dożywocia (zawartą przez niego z dożywotnikiem). Oznacza to, że wskazany art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. d u.p.c.c. ma w sprawie wprost zastosowanie. Zawarcie opisanej we wniosku umowy darowizny będzie więc podlegało opodatkowaniu PCC”.

4.3. Opodatkowanie umowy dożywocia

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1) lit. e) u.p.c.c. podatkwowi od czynności cywilnoprawnych podlegają umowy dożywocia. Umowa dożywocia jest umową nazwaną, regulowaną w art. 908-916 k.c. i polega ona na tym, że w zamian za przeniesienie własności nieruchomości nabywca zobowiązuje się zapewnić zbywcy dożywotnie utrzymanie, w szczególności polegające na przyjęciu zbywcy jako domownika, zapewnieniu mu pożywienia, odzieży, pomocy i opieki, a ponadto zapewnieniu zbywcy własnym kosztem pogrzebu. (...) Z punktu widzenia ekonomicznego umowa o dożywocie również bliska jest umowom zawieranim w ramach *causa obligandi vel acquirendi*, a nie *causa donandi*, gdyż świadczeniu polegającemu na przeniesieniu na rzecz nabywcy własności nieruchomości odpowiada świadczenie nabywcy polegające na opiece wobec zbywcy. Z perspektywy PCC opodatkowanie tej umowy jest zbliżone do opodatkowania sprzedaży, dlatego też bez wątplenia zastosowanie do tej umo-

wy ma cytowany już art. 6 ust. 2 u.p.c.c., dotyczący ustalenia wartości rynkowej przedmiotu. Ponadto art. 7 ust. 1 pkt 2) lit. a) u.p.c.c. wskazuje, że umowa dożywocia jest objęta taką samą stawką jak sprzedaż nieruchomości, czyli w wysokości 2% wartości rynkowej nieruchomości – zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4) u.p.c.c. Natomiast wartość świadczenia wzajemnego nabywcy nieruchomości wobec zbywcy nie jest przedmiotem opodatkowania PCC – bardzo trudno byłoby określić wartość takiego świadczenia. Niemniej nie ulega wątpliwości, że umowa dożywocia jest umową odpłatną i wzajemną, to znaczy taką, w ramach której świadczenie jednej strony jest ekwiwalentem świadczenia drugiej strony.

4.4. Umowy o dział spadku lub umowy o zniesienie współwłasności, w części dotyczącej nieruchomości

Zgodnie z art. 195 k.c. własność tej samej rzeczy może przysługiwać niepodzielnie kilku osobom (współwłasność). W takiej sytuacji, zgodnie z art. 206 k.c., każdy ze współwłaścicieli jest uprawniony do współposiadania rzeczy wspólnej oraz do korzystania z niej w takim zakresie, jaki daje się pogodzić ze współposiadaniem i korzystaniem z rzeczy przez pozostałych współwłaścicieli. Wskazany stan jest niezwykle konfliktogenny. Dlatego, w myśl art. 210 § 1 k.c., każdy ze współwłaścicieli może żądać zniesienia współwłasności, które może być zrealizowane poprzez podział rzeczy wspólnej, natomiast rzecz, która nie da się podzielić, może być przyznana stosownie do okoliczności jednemu ze współwłaścicieli z obowiązkiem spłaty pozostałych albo po prostu sprzedana, a uzyskane ze sprzedaży środki podzielone pomiędzy dotychczasowych współwłaścicieli. W związku z czym, na potrzeby diskutowanych zagadnień jako zniesienie współwłasności rozumie się umowę zawartą pomiędzy co najmniej

dwoma współwłaścicielami, którzy chcą zakończyć współwłasność albo poprzez podział fizyczny przedmiotu współwłasności albo przez przyznanie przedmiotu współwłasności jednemu ze współwłaścicieli z obowiązkiem spłaty pozostałych. Wskazane zniesienie współwłasności jest zatem odpłatną umową realizowaną w ramach *causa obligandi vel acquirendi*, a nie *causa donandi*. Zgodnie zaś z art. 1035 k.c., jeżeli spadek przypada kilku spadkobiercom, do wspólności majątku spadkowego oraz do działu spadkowego stosuje się odpowiednio przepisy o współwłasności z zachowaniem przepisów tytułu VIII Księgi Czwartej k.c. W związku z czym umowa o dział spadku jest *de facto* umową o zniesienie współwłasności, jednakże w odniesieniu do majątku nabytego drogą spadkobrania.

Artykuł 1 ust. 1 pkt 1) lit. f) u.p.c.c. stanowi, że podatkwowi temu podlegają umowy o dział spadku oraz umowy o zniesienie współwłasności – w części dotyczącej spłat lub dopłat. Dopłatą jest świadczenie pieniężne należne jednemu ze współwłaścicieli, celem wyrównania wartości przedmiotu jaki otrzymał, który to przedmiot ma wartość niższą niż wartość przysługującego mu dotychczas udziału we współwłasności. Spłatą zaś będzie świadczenie pieniężne uzyskane przez jednego ze współwłaścicieli w zamian za zbycie przez tego współwłaściciela dotychczas przysługującego mu udziału we współwłasności. W związku z tym w razie otrzymania w ramach umowy o zniesienie współwłasności lub umowy o dział spadku spłaty lub dopłaty, podmiot, który je otrzymał, będzie zobowiązany do uiszczenia PCC, który w przypadku nieruchomości liczony jest według stawki 2% od wartości rynkowej nieruchomości (udziału w jej współwłasności) – zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 2) lit. a) tej ustawy. Właściwe rozumienie zarówno zastosowania u.p.c.c. do umów o dział

28 Sygn. 0111-KDIB2-2.4014.57.2019.1.MM.

spadku i umów znieśnienia współwłasności, jak też podstawy i zasad opodatkowania do chwili obecnej nastęrcza trudności zarówno podatnikom, jak i organom stosującym u.p.c.c.

W uzasadnieniu wyroku z 22 marca 2019 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi²⁹ stwierdził, że czynność działu spadku lub znieśnienia współwłasności podlega opodatkowaniu tylko dlatego, iż ustalono w umowie spłatę lub dopłatę. Zatem ilekroć w treści danej umowy działu spadku lub znieśnienia współwłasności pojawia się dopłata lub spłata, tylekroć należy rozpatrywać opodatkowanie takiej czynności PCC.

Natomiast problem pojawia w kontekście ustalenia relacji pomiędzy wysokością danej spłaty i dopłaty, a wartością rynkową rzeczy lub prawa nabytych ponad wartość udziału we współwłasności lub w spadku, przysługujących uczestnikowi działu lub znieśnienia przed ich dokonaniem. Odpowiedzi na to pytanie udzielił NSA w uzasadnieniu wyroku z 1 marca 2018 r.³⁰, stwierdzając, iż: „Z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. f i art. 6 ust. 1 pkt 5 u.p.c.c. wynika, że podstawą opodatkowania przy umowie znieśnienia współwłasności jest wysokość spłaty, określana jako wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego nabytego ponad wartość udziału we współwłasności, a nie wartość spłaty, określona przez strony w umowie znieśnienia współwłasności. Byłaby to bowiem subiektywnie – a nie obiektywnie – określona przez przepisy prawa podstawa opodatkowania” (wyrok NSA z 12 października 2016 r., sygn. akt II FSK 2718/14, POP 2016, nr 6, s. 577-578). Nie budzi także wątpliwości to, że celem zawartego w art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. f u.p.c.c. doprecyzowania »w części dotyczącej spłat lub do-

płat« było objęcie opodatkowaniem wyłącznie umów znieśnienia współwłasności (o dział spadku), które skutkują odpłatnymi przysporzeniami majątkowymi dla przynajmniej jednej ze stron. *A contrario* zapis ten skutkuje tym, że poza zakresem u.p.c.c. znajdują się te umowy znieśnienia współwłasności, w ramach których takich spłat lub dopłat nie przewidziano. Osobno zatem, a nie zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. f u.p.c.c. należy ustalać podstawę opodatkowania PCC odpłatnego znieśnienia współwłasności” (wyrok WSA w Gdańsku z 26 czerwca 2013 r.³¹).

Nieodpłatne znieśnienie współwłasności oraz nieodpłatny dział spadku mają miejsce w przypadku ich dokonania, jednakże bez wyrównywania ewentualnego ubytku mogącego powstać w majątku którejkolwiek ze stron; mamy wówczas do czynienia z czynnością nieodpłatną, do której nie są stosowane przepisy u.p.c.c. Natomiast rozwinięcie definicji odpłatności w ramach dyskutowanych umów można znaleźć w uzasadnieniu ww. wyroku WSA w Gdańsku z 26 czerwca 2013 r., zgodnie z którym: „Zdaniem Sądu umowa znieśnienia współwłasności może mieć również charakter nieodpłatny. Przede wszystkim podkreślić bowiem należy, że odpłatność czynności cywilnoprawnej związana jest z uzyskaniem przez jedną ze stron stosunku prawnego pewnego ekwiwalentu w związku z dokonaniem przez nią świadczeniem. Istotny jest zatem element wzajemności, swego rodzaju odpłaty. Ekwiwalent ten, jak słusznie podniesiono w skardze, wcale nie musi być wyrażony w pieniądzu. [...] W konsekwencji, gdy strony dokonują znieśnienia współwłasności bez wyrównywania ewentualnego ubytku mogącego powstać w majątku którejkolwiek z nich, mamy do czynienia z czynnością nieodpłatną, do której nie mają zastosowania przepisy ustawy”.

Powyższe informacje dotyczące opodatkowania PCC działu spadku lub znieśnienia współwłasności prowadzą do następujących konstatacji: ilekroć w danej tego typu umowie nie pojawia się element dopłat i spłat, tylekroć nie mają do takich umów w ogóle zastosowania przepisy u.p.c.c.; podkreślić należy, że skoro u.p.c.c. w sposób wyczerpujący i enumeratywny wskazuje na czynności cywilnoprawne, które są opodatkowane tym podatkiem, oznacza to, że ustawa ta nie ma zastosowania do zawieranych pomiędzy małżonkami lub byłymi małżonkami umów o podział majątku wspólnego lub dorobkowego; taka umowa nie jest w ogóle wymieniona w u.p.c.c. i dlatego ustawa ta nie ma żadnego zastosowania do takich umów.

Ilekroć w danej umowie działu spadku lub znieśnienia współwłasności jest mowa o dopłatach lub spłatach, to wówczas u.p.c.c. będzie miała zastosowanie poprzez obciążenie stawką 2% wartości rynkowej rzeczy lub prawa nabytego przez daną stronę ponad jej dotychczasowy udział we współwłasności lub spadku. Niestety, potrzeby rynku powodują konieczność zawierania umów działu spadku lub znieśnienia współwłasności, w których co prawda występują spłaty lub dopłaty, ale nie stanowią one ekwiwalentu wartości rynkowej nabytej rzeczy lub prawa ponad wartość udziału we współwłasności lub spadku. Sprawy komplikują się jeszcze bardziej w świetle przepisów konstruujących odpowiedzialność płatnika tego podatku w osobie notariusza.

Zgodnie z przepisami p.n. notariusz jako płatnik na podstawie odrębnych przepisów pobiera podatki (art. 7), a ponadto

29 Sygn. akt I SA/Łd 844/18, LEX nr 2651927.

30 Sygn. akt II FSK 437/16, LEX nr 2467934.

31 Sygn. akt I SA/Gd 449/13, LEX nr 1368553

ponosi odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną przy wykonywaniu czynności notarialnych na zasadach określonych w k.c. z uwzględnieniem szczególnej staranności, do jakiej jest obowiązany przy wykonywaniu tych czynności (art. 49). W myśl art. 50 p.n. notariusz odpowiada dyscyplinarnie za przewinienia zawodowe, w tym za oczywistą i rażącą obrazę przepisów prawnych, zaś przy dokonywaniu czynności notarialnych jest obowiązany czuwać nad należytym zabezpieczeniem praw i słusznym interesów stron oraz innych osób, dla których czynność ta może powodować skutki prawne (art. 80), w tym oczywiście jest zobowiązany strzec interesów fiskusa. Tym bardziej, że zgodnie z art. 81 p.n. notariusz ma obowiązek odmowy dokonania czynności sprzecznej z prawem, w tym także sprzecznej z szeroko pojętym prawem podatkowym. Jedną przesłankę ekskulpacyjną notariusza wymienia u.p.c.c. w art. 10, zgodnie z którym płatnicy nie odpowiadają za podatek niepobraný, jeżeli wykażą brak swojej winy w niepobraniu tego podatku. Jednakże nie sposób interpretować tego przepisu bez analizy art. 75 par. 1 o.p., w myśl którego, jeżeli podatnik kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku. W związku z czym w zakresie obowiązków płatnika przy ustalaniu wysokości PCC cytowane przepisy prowadzą do jednoznacznych wniosków, a mianowicie, że notariusz jest zobowiązany pod rygorem jego własnej odpowiedzialności, z jego osobistego majątku do prawidłowego naliczenia PCC.

W razie jakichkolwiek wątpliwości w zakresie opodatkowania czynności, której płatnikiem PCC jest notariusz, wydaje się nieodzowne uzyskanie indywidualnej interpretacji podatkowej. W przypadku jej braku w interesie notariusza będzie leżało pobranie podatku w wysokości przez niego określonej, tym bardziej skoro podatnik ma prawo do wystąpienia z wnio-

skem o nadpłatę. Na pewno sytuacją, która rodzi wątpliwości w zakresie opodatkowania PCC jest dokumentowane aktem notarialnym zniesienie współwłasności lub dział spadku, które przewidują dopłaty lub spłaty, a które jednakże nie stanowią wartości rynkowej przedmiotu lub prawa nabywanego przez podatnika ponad wartość jego udziału w dzielonym majątku. Jak wyżej wskazano, umowy działowe mogą być odpłatne i nieodpłatne. Artykuł 1 ust. 1 pkt 4) u.p.s.d. stanowi, że podatkwowi od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne rzeczy lub praw tytułem nieodpłatnego zniesienia współwłasności. Należy tu podkreślić, że o ile w przypadku opodatkowania umowy działowej PCC stawka wynosi 2%, to przy podatku od spadków i darowizn w sytuacji dokonywania czynności pomiędzy osobami, wśród których nie zachodzą więzy pokrewieństwa i powinowactwa, stawka takiego podatku sięgać może nawet do 20% i to nie nadwyzki, a wartości całego dzielonego przedmiotu. Powstaje zatem pytanie, kiedy zniesienie współwłasności jest odpłatne i czy zawsze dopłaty lub spłaty spowodują taki rodzaj odpłatności umowy działowej, że opodatkowana ona będzie w pełni PCC.

Jeżeli normatywnym motywem przy sporzenia, czyli cytowaną już *causą*, będzie *causa obligandi vel acquirendi*, to czynność będzie odpłatna, jeżeli zaś będzie to *causa donandi*, to czynność będzie nieodpłatna, gdyż jeden podmiot będzie świadczył na rzecz innego wyłącznie kosztem swojego majątku, to znaczy bez żadnego ekwiwalentu, którym może być zapłata określonej sumy lub świadczenie innego rodzaju, jednakże opiewającego na określoną „ekwiwalentną” właśnie wartość majątkową.

Dla przejrzystości posłużmy się przykładem. Dwie osoby fizyczne, pomiędzy którymi nie zachodzą żadne więzy pokrewieństwa ani powinowactwa, są współ-

właścicielami w udziałach po 1/2 części każda z nich niezabudowanej nieruchomości gruntowej o obszarze 2 000 m², o wartości rynkowej 200 000 PLN. Osoby te zniosą współwłasność tej nieruchomości bez żadnych spłat i dopłat poprzez jej fizyczny podział na dwie działki o obszarach po 1 000 m² każda, o równej wartości 100 000 PLN każda. Takie zniesienie współwłasności nie będzie opodatkowane PCC wobec braku dokonywania przy tej czynności jakichkolwiek spłat lub dopłat, ale również taka czynność nie będzie opodatkowana podatkiem od spadków i darowizn z uwagi na fakt, iż jest to w pełni odpłatne zniesienie współwłasności, to znaczy takie, w którym każda ze stron czynności uzyskuje świadczenie stanowiące ekwiwalent jej udziału we współwłasności dzielonego przedmiotu, jednakże ekwiwalentem tym nie będą w tym przypadku ani spłaty ani dopłaty. W sytuacji, w której osoby te zniosą współwłasność tej nieruchomości w ten sposób, że całą tę nieruchomość otrzyma jedna ze stron umowy ze spłatą na rzecz drugiej strony w kwocie 100 000 PLN, to takie zniesienie współwłasności również nie będzie opodatkowane podatkiem od spadków i darowizn, gdyż jest ono w pełni odpłatne, przy czym świadczenie (ekwiwalent), jakie otrzymuje strona, która zbywa swój udział we współwłasności nieruchomości, jest świadczeniem pieniężnym w wysokości równej wartości rynkowej zbywanego udziału we współwłasności.

Takie zniesienie współwłasności będzie za to opodatkowane PCC według stawki 2% od wartości rynkowej przedmiotu nabywanego ponad dotychczas przysługujący nabywcy udział we współwłasności nieruchomości, czyli według stawki 2% od kwoty 100 000 PLN. Zarówno ekonomiczne, jak i podatkowe skutki takiej czynności będą wówczas zrównane ze sprzedażą, to znaczy *de facto* jest to sprzedaż udziału wynoszącej 1/2 części we współwłasności nieruchomości za cenę odpowiadającą war-

tości rynkowej tego przedmiotu, czyli za 100 000 PLN.

Natomiast warto rozważyć, jak opodatkować zniesienie współwłasności opisanej nieruchomości, w ramach którego całą tę nieruchomość otrzyma jedna ze stron umowy ze spłatą na rzecz drugiej strony, ale nie w kwocie 100 000 PLN, ale 50 000 PLN. Odnosząc się do treści uzasadnień cytowanych orzeczeń, taka czynność powinna być opodatkowana PCC, jednakże stawka tego podatku powinna być liczona od wartości rynkowej przedmiotu nabywanego ponad wartość udziału we współwłasności, czyli nie od kwoty spłaty w wysokości 50 000 PLN, ale od 100 000 PLN. Należy jednak zastanowić się, czy owo rozumowanie jest prawidłowe.

Na płaszczyźnie cywilnoprawnej, do której się odwołujemy z uwagi na fakt, że diskutowana u.p.c.c. wprost odnosi się do konkretnych umów regulowanych prawem cywilnym, połowa przedmiotu jest nabywana przez nabywcę za ekwiwalent (spłata w wysokości połowy wartości przedmiotu, czyli realnie *causa obligandi vel acquirendi*), zaś druga połowa przedmiotu nabywana jest pod tytułem darmym (czyli realnie *causa donandi*), t.j. bez jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego nabywcy na rzecz zbywcy.

Trudno jest Autorowi tego opracowania zgodzić się z wynikającą z powyższych orzeczeń metodą opodatkowania takiego zniesienia współwłasności PCC, który w tym przypadku miałby być naliczony od hipotetycznej „rynkowej” wartości przedmiotu nabywanego ponad udział, gdyż w takiej sytuacji zachodziłaby okoliczność opodatkowywania PCC nieodpłatnego zniesienia współwłasności stawką 2%, gdy tymczasem nieodpłatne zniesienie współwłasności powinno być opodatkowane podatkiem od spadków i darowizn, który w omawianym przypadku winien być liczony według stawki do 20% od

wartości świadczenia bez ekwiwalentu – jako dokonywanego tytułem darmym.

Opodatkowanie takiej czynności w zakresie hipotetycznej „rynkowej” wartości przedmiotu nabywanego ponad udział w zestawieniu z zasadą unikania podwójnego opodatkowania jednej i tej samej czynności dwoma podatkami, zwłaszcza w obliczu tak dużej różnicy ich stawek, stwarza możliwość prób omijania prawa podatkowego poprzez opodatkowywanie *de facto* darowizn udziałów we współwłasności nieruchomości stawkami PCC (2%), a nie stawkami podatku od spadków i darowizn (do 20%).

5. Stosowanie przepisów u.p.t.u. oraz u.p.c.c. do opodatkowania zbycia nieruchomości

Sprzedaż nieruchomości dokonywana przez podatnika VAT w ramach jego działalności opodatkowanej VAT nie jest objęta podatkiem od czynności cywilnoprawnych; co więcej w świetle tych uregulowań wskazana sprzedaż nieruchomości, nawet jeżeli jest zwolniona z VAT, to także nie podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Inaczej jest w przypadku zbycia nieruchomości oraz prawa użytkowania wieczystego oraz spółdzielczych praw – tutaj zasadnicze znaczenie ma obecność tzw. efektywnego opodatkowania czynności podatkiem VAT³², co oznacza, że o ile opodatkowanie danej sprzedaży VAT powoduje brak opodatkowania tej sprzedaży PCC, to już zwolnienie danej sprzedaży z VAT, np. na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 lub 43 ust. 1 pkt 10 lub 10a u.p.t.u., ale również nieobjęcie w ogóle danej sprzedaży VAT z mocy art. 6 pkt 1 u.p.t.u. spowoduje konieczność opodatkowania tej sprzedaży PCC.

Powstaje zatem pytanie, jak opodatkować sprzedaż nieruchomości, której część

kwalifikuje się do opodatkowania VAT, zaś pozostała reszta podlega zwolnieniu z VAT? Otóż w takiej sytuacji, zgodnie z art. 2 pkt 4 u.p.c.c., PCC podlega sprzedaży tej części nieruchomości, która jest zwolniona z VAT, dlatego całość tej sprzedaży będzie opodatkowana podatkami obrotowymi, jednakże część zostanie opodatkowana VAT, zaś pozostała – PCC.

Podobne stanowisko przyjął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu, który w uzasadnieniu wyroku z 22 grudnia 2015 r.³³ stwierdził, że: „W niniejszej sprawie przedmiotem PCC jest czynność prawna w postaci umowy sprzedaży nieruchomości wskazanych w akcie notarialnym, w sytuacji, gdy co do części nieruchomości jedna ze stron czynności jest opodatkowana VAT, a co do części nieruchomości jest zwolniona z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a u.p.t.u. [...]. Zauważyć przy tym należy, że zarówno w piśmiennictwie, jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się, że zwolnienie przewidziane w art. 2 pkt 4 u.p.c.c. ma charakter przedmiotowy, a o wyłączeniu umowy sprzedaży spod działania przepisów tej ustawy nie decyduje okoliczność, że strony tej umowy są podatnikami VAT, lecz wyłącznie fakt, że przynajmniej jedna z nich z tytułu dokonania tej konkretnej czynności jest opodatkowana VAT lub jest zwolniona z tego podatku. Z tytułu sprzedaży nieruchomości (prawa użytkowania wieczystego) powstanie obowiązek zapłaty albo VAT, albo PCC. Nie może mieć miejsca sytuacja, gdy przynajmniej część ceny sprzedaży nieruchomości nie podlega opodatkowaniu żadnym z tych podatków (por. wyrok WSA w Gliwicach z 3 maja 2015 r., sygn. akt I SA/Gl 1343/14 i przywołany tam komentarz oraz Zbigniewa Ofiarskiego do art. 2 u.p.c.c., stan prawny 2009.07.01. – wybór LEX).

32 Tak J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, s. 1099-1100; podobnie H. Filipczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych*. Komentarz, Warszawa 2015, s. 199.
33. Sygn. akt I SA/Op 581/15, LEX nr 1975648.

Prowadzi to do wniosku, że nawet w przypadku, gdy w ramach jednej czynności cywilnoprawnej część jej przedmiotu jest opodatkowana VAT, a część zwolniona, to w świetle regulacji art. 2 pkt 4 pkt lit. a) i b) u.p.c.c. można dokonać podziału tej czynności na objętą wyłączeniem podatkowym w związku z treścią art. 2 pkt 4 lit. a) i taką, która z uwagi na treść art. 2 pkt 4 lit. b) z wyłączenia tego korzystać nie może. Jak wskazano w *Komentarzu do podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz dla praktyków*, Wydawnictwo ODDK Spółka z o.o. Sp. k. w Gdańsku, s. 153, W. Stachurski – „Nie można bowiem przyjąć, że w takiej sytuacji sprzedaż powinna być albo w całości wyłączona z opodatkowania PCC, albo w całości objęta tym podatkiem. Prowadziłoby to do tego, że w części czynność ta nie podlegałaby żadnemu z tych podatków albo podlegałaby podwójnemu opodatkowaniu (oczywiście przy założeniu, że nie korzysta z innych zwolnień). Tymczasem istotą omawianego tu wyłączenia podatkowego jest wprowadzenie wyraźnej „linii demarkacyjnej” między PCC a VAT, w myśl zasady: należy jest jeden albo drugi podatek. Trzeba podkreślić, że zakres stosowania art. 2 pkt 4 u.p.c.c. w odniesieniu do poszczególnych stanów faktycznych lub

prawnych zdeterminowany jest skutkami prawopodatkowymi, jakie te przypadki rodzą w u.p.t.u. Skoro na gruncie u.p.t.u. przyjmuje się możliwość proporcjonalnego wyliczenia VAT od gruntu, na którym znajdują się budynki (lub budowle) opodatkowane i zwolnione z opodatkowania, to konsekwentnie należy to przełożyć na grunt omawianego wyłączenia w PCC”.

Ze względu na wartości rynkowe nieruchomości, praw użytkowania wieczyste go oraz spółdzielczych własnościowych praw, opodatkowanie ich obrotu zawsze wiązało się dla aparatu państwowego ze szczególnymi korzyściami podatkowymi. W sposób szczególny jest to widoczne na przykładzie alternatywnego opodatkowania obrotu nieruchomościami PCC i VAT, które polega na tym, że każdorazowa czynność zbycia nieruchomości jest zawsze opodatkowana jednym z tych dwóch podatków, nawet jeżeli przedmiotem zbycia jest jedna nieruchomość, do którego wówczas może mieć częściowo zastosowanie opodatkowania PCC i częściowo VAT. O ile PCC obejmuje zbycie nieruchomości w ramach czynności nieprofesjonalnych i niezawodowych, o tyle podatkowi VAT podlega zbycie nieruchomości przez podmioty prowadzące działalność w zakresie zawodowym, to zna-

czy produkcyjnym, usługowym, czy też w charakterze czynności realizowanych w ramach wolnego zawodu, w okolicznościach pozostających w relacji z prowadzoną działalnością gospodarczą. O ile w przypadku PCC obowiązek podatkowy ciąży co do zasady na nabywcy nieruchomości, który także ponosi ekonomiczny ciężar zapłaty tego podatku (co jest cechą bezpośrednio tego podatku), o tyle w przypadku VAT, choć obowiązek podatkowy ciąży na dostawcy danego towaru, to ekonomiczny ciężar zapłaty tego podatku ciąży finalnie na konsumencie, który nabywa dany towar, płacąc cenę brutto, jednakże bez możliwości pomniejszenia kwoty zapłaconego wraz z ceną brutto podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, gdyż konsument nie ma prawa do naliczania takiego podatku, o który mógłby pomniejszyć podatek należny (co jest potwierdzeniem, że VAT jest podatkiem pośrednim, w którym jego ciężar jest przerzucony na finalnego odbiorcę towaru lub usługi).

Powyższe opracowanie zawiera obszernie fragmenty pracy dyplomowej Bartłomieja Jabłońskiego, napisanej na Podyplomowym Studium Podatków i Prawa Podatkowego, na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.

Summary

Bartłomiej Jabłoński

Taxation of the disposal of real estate with tax on civil law transactions

This article indicates the basic issues concerning the taxation of the disposal of real estate with tax on civil law transactions. This tax is levied on transactions of sale, exchange, donation or dissolution of joint ownership, which are awarded under the civil law, which are not carried out as part of organized professional trade, but as part of incidental non-professional activities. The article defines the concept of real estate (land, building, premises), the concept of disposal, as well as the key doubts arising from the application of this tax.



ksiegarnia.beck.pl

Uwzględnia liczne zmiany podatkowe z 2020 r.



Red.: prof. nadzw. dr hab. Artur Hołda
Cena: 219 zł

Zamów z **15% rabatem!***
Twój kod: **BCK-12PODATKI**

Książka zawiera wyjaśnienia m.in. w zakresie:

- **wpływu pandemii COVID-19** na zamknięcie roczne (weryfikacja zasady kontynuacji działalności, testowanie na utratę wartości aktywów, rezerwy, ujawnienia w informacji dodatkowych do sprawozdania);
- **wpływu rozwiązań przyjętych w tarczach na przychody i koszty podatkowe** (ustalenie, czy dana dotacja, subwencja, wsparcie finansowe z różnych instytucji, zwolnienia podatkowe itd. mogą być uznane za przychód podatkowy, a wydatki z różnych form wsparcia można uznać za podatkowy koszt uzyskania przychodów);
- **zasad kontroli** wydatkowania środków przyznawanych na podstawie rozwiązań przyjętych w tarczach;
- zmian podatkowych z 2019 r. i 2020 r. mających wpływ na **rozliczenie 2020 r.** (np. ulga na złe długi w podatkach dochodowych, ulga B+R, ulga IP Box, rozliczanie strat podatkowych, koszty użytkowania samochodów osobowych, podatek u źródła, podatek od przychodów z budynków, kasy rejestrujące, możliwość zastosowania 9% obniżonej stawki CIT, wyłączenia z KUP transakcji gotówkowych);
- **zagadnień VAT** (oznaczenia i kody GTU, matryca stawek VAT, biała lista podatkowa, MPP).

Dowiedz się więcej:  kontakt@beck.pl  **81 46 13 300**

*15% rabatu od ceny katalogowej książki: *Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2020*. Kod jest jednorazowy i ważny do 31 grudnia 2020 r. do godz. 23:59, do wykorzystania wyłącznie w księgarni internetowej ksiegarnia.beck.pl. Kod należy wprowadzić w pierwszym kroku koszyka w polu „Kod rabatowy”. Szczegółowe warunki korzystania z kodu dostępne są w regulaminie.

ZAKOŃCZENIE DZIAŁALNOŚCI PRZEDSIĘBIORCY

Sposób likwidacji działalności gospodarczej zależy od formy prawnej, w jakiej jest ona prowadzona. Na przedsiębiorcy dążącym do zakończenia działalności ciąży szereg obowiązków formalnych, w tym dotyczących rozwiązania umów z pracownikami, wyrejestrowania pracowników i przedsiębiorców z systemu ZUS, zapewnienia miejsca przechowywania dokumentacji finansowo-księgowej, wyrejestrowania dla celów podatkowych, przygotowania sprawozdawczości finansowej. Przed likwidacją działalności gospodarczej przedsiębiorca powinien rozważyć możliwość jej zawieszenia, o ile przewiduje, że będzie ona w przyszłości kontynuowana.

1. Zawieszenie działalności a jej zakończenie

1.1. Wybór momentu zakończenia działalności

Przedsiębiorca, ustalając moment zakończenia działalności gospodarczej, powinien wziąć pod uwagę zawarte umowy z kontrahentami – okresy ich wypowiedzenia, kary umowne za zerwanie umowy itp. Jeżeli zatrudnia pracowników, powinien uwzględnić również możliwość rozwiązania z nimi umów o pracę w takim czasie, by wygasły w ostatnim dniu funkcjonowania firmy.

1.2. Likwidacja działalności gospodarczej prowadzonej na imię i nazwisko

Dla celów likwidacji gospodarczej prowadzonej na własne imię i nazwisko, zwanej powszechnie jednoosobową działalnością gospodarczą, konieczne jest dokonanie zgłoszenia do rejestru CEIDG prowadzonego przez Ministra Przedsiębiorczości i Technologii. Wniosek o wykreślenie wpisu składa się na formularzu CEIDG-1. Przedsiębiorca ma możliwość złożenia wniosku w formie elektronicznej, papierowej lub telefonicznej. Dokument ten można podpisać z wykorzystaniem podpisu kwalifikowanego lub profilu zaufanego. Formularz likwidacji działalności gospodarczej w formie papierowej należy złożyć w urzędzie miasta lub gminy właściwym dla siedziby prowadzonej działalności gospodarczej. Innym sposobem złożenia wniosku o wykreślenie przedsiębiorcy z działalności gospodarczej jest jego

wysłanie listem poleconym. W takim przypadku należy posiadać notarialne poświadczenie podpisu złożonego na wniosku. Przedsiębiorcom umożliwiono złożenie wniosku także za pośrednictwem strony internetowej, gdzie dokument zostaje opatrzony unikalnym kodem. W takim przypadku należy stawić się osobiście w urzędzie gminy lub miasta i na podstawie informacji o nadanym kodzie dokonać jego podpisania.

Nietypową, dozwoloną formą zakończenia działalności gospodarczej jest wyrejestrowanie firmy za pośrednictwem infolinii Centrum Pomocy (tel. 801 055 088 lub 22 765 6732). Po wypełnieniu wniosku przez konsultanta, na numer telefonu przedsiębiorcy przychodzi SMS z kodem, z którym należy udać się do właściwego urzędu gminy lub miasta w celu podpisania dokumentu. W przepisach nie ma nakazu osobistego wykreślenia się z rejestru przedsiębiorców. Może to zrobić ustanowiony pełnomocnik, pod warunkiem, że podatnik zgłosił go oraz określił zakres jego pełnomocnictwa za pośrednictwem formularza CEIDG-1.

W formularzu CEIDG-1 w celu zakończenia działalności należy zaznaczyć pkt 5 w części „01. Rodzaj wniosku”:

Błędy w złożonych wnioskach w formie papierowej korygowane są wezwaniem przedsiębiorcy do ich sprostowania lub uzupełnienia w terminie 7 dni, pod rygorem odrzucenia wniosku. W przypadku wniosków składanych elektronicznie o nieprawidłowościach informują komunikaty systemu teleinformatycznego.

Patrycja Mikula

Doradca podatkowy, specjalizujący się w podatku dochodowym, z uwzględnieniem dokumentacji cen transferowych, autorka licznych publikacji prasowych. Od niemal 15 lat zajmuje się doradztwem w zakresie podatków oraz rachunkowości. Prowadzi szkolenia w zakresie prawa bilansowego i podatkowego, z uwzględnieniem problematyki podatku dochodowego, prawa pracy i VAT. Doświadczenie zawodowe zdobyła jako pracownik międzynarodowych spółek doradztwa podatkowego. Posiada wieloletnie doświadczenie w pracy w dziale księgowości w spółkach z kapitałem zagranicznym.

Słowa kluczowe: podatki, podatnik, działalność gospodarcza, zakończenie działalności, likwidacja działalności, jednoosobowa działalność gospodarcza, spółka cywilna, spółka z o.o., spółka kapitałowa, spółka osobowa, podatek dochodowy, VAT, podatek od czynności cywilnoprawnych, remanent, kasa rejestrująca, opodatkowanie, wyrejestrowanie, sprawozdawczość, ZUS, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

Wykreślenie przedsiębiorcy z rejestru CEIDG następuje z chwilą zamieszczenia danych w CEIDG lub najpóźniej następnego dnia po dostarczeniu poprawnego wniosku. To, czy dany podmiot został wykreślony, można sprawdzić w internetowej wyszukiwarce: <https://prod.ceidg.gov.pl/CEIDG/CEIDG.Public.UI/Search.aspx>. Dane z rejestru CEIDG przekazywane są do US, ZUS, KRUS, urzędu statystycznego, organów prowadzących rejestry działalności regulowanej. W rezultacie liczba obowiązków ewidencyjnych w wyniku funkcjonowania tzw. jednego okienka ulega zmniejszeniu.

Przykład

Pan Roman będący adwokatem utracił prawo do wykonywania zawodu. Orzeczenie o zakazie wykonywania zawodu uprawomocniło się 15 listopada 2020 r. Z tym dniem Pan Roman zostanie wykreślony z ewidencji działalności gospodarczej.

1.3. Likwidacja spółki cywilnej

Przepisy ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny¹ (dalej: k.c.) regulują zasady likwidacji spółki cywilnej. Przyjmuje się, że spółka cywilna zawarta na czas nieoznaczony może zostać wypowiedziana przez każdego ze wspólników, chyba że wypowiedzenie następuje z ważnych powodów. Na mocy art. 869 § 1 k.c. wspólnik może wystąpić ze spółki cywilnej również w sytuacji, gdy wypowie umowę spółki na 3 miesiące przed końcem roku obrotowego. Umowa spółki może regulować odrębnie termin wypowiedzenia, przy czym za bezskuteczny należy uznać termin skrajny, np. 10-letni. W sytuacji, gdy w spółce cywilnej występuje wyłącznie dwóch wspólników, wypowiedzenie umowy przez jednego z nich skutkuje roz-

wiązaniem spółki cywilnej. W przepisach k.c. przewidziano także możliwość wypowiedzenia umowy spółki przez wspólnika bez zachowania terminów wypowiedzenia z ważnych powodów. Ustawodawca nie wskazał normatywnie przesłanek „ważnych powodów”. Z tego też względu dla każdego podmiotu powody te mogą być odmienne, a w konsekwencji podlegać indywidualnej ocenie pozostałych wspólników spółki. W przypadku ewentualnych sporów wspólników, co do uznania podanego powodu rozwiązania umowy spółki cywilnej bez wypowiedzenia, wątpliwości rozstrzyga sąd.

Orzecznictwo

Przepis art. 869 § 2 k.c., mający charakter bezwzględnie obowiązujący, przewiduje wypowiedzenie, które można określić jako „nadzwyczajne”. Charakteryzuje się ono tym, że może nastąpić tylko z ważnych powodów. Poza tym nie wymaga zachowania terminu wypowiedzenia, a więc następuje ze skutkiem natychmiastowym. Prawo do wypowiedzenia umowy w tym trybie przysługuje każdemu wspólnikowi i może być zrealizowane w każdym momencie istnienia spółki. Ponadto prawa tego nie można w umowie spółki czy uchwale wspólników wyłączyć bądź w jakikolwiek sposób ograniczyć. W świetle art. 869 § 2 *in fine* k.c. bowiem zastrzeżenie przeciwnie jest nieważne².

Orzecznictwo

Ważnymi powodami, o jakich mowa w art. 869 § 2 k.c., w razie zaistnienia których wspólnik może wypowiedzieć swój udział bez zachowania terminów wypowiedzenia, jest utrata zaufania do wspólników, w szczególności wywołana ich nieuczciwym postępowaniem³.

W zakresie wypowiedzenia umowy spółki cywilnej należy wskazać, że właściwą formę wypowiedzenia (ustną lub pisemną) powinna określać umowa, a jeżeli nie przewiduje ona dochowania formy pisemnej, rekomenduje się jej zawarcie w tej formie dla celów dowodowych. Za dochowanie formy dokumentowej uznaje się sytuację, w której możliwe jest zidentyfikowanie nadawcy, z tego też względu za poprawną formę należy uznać wysłanie e-maila, faksu czy SMS. Dopuszczalne jest także przekazanie wiadomości poprzez media społecznościowe. Należy jednak pamiętać, że dla celów zachowania terminu, to na wspólniku wypowiadającym umowę spółki będzie ciążył obowiązek wykazania, że wszystkie strony zostały o tym fakcie prawidłowo poinformowane. Oświadczenie o wypowiedzeniu umowy spółki cywilnej powinno zostać dostarczone wszystkim pozostałym jej wspólnikom i przyjmuje się, że jest skuteczne od dnia, w którym wszyscy pozostali wspólnicy się z nim zapoznali.

W sytuacji, w której przedmiotem majątku posiadanego przez spółkę cywilną jest nieruchomości, rekomenduje się złożenie wypowiedzenia umowy spółki z notarialnie poświadczonym podpisem. Oświadczenie w tej formie będzie mogło stanowić podstawę ujawnienia zmian co do stanu prawnego nieruchomości lub jej obciążenia⁴.

Rozwiązanie spółki cywilnej i zaprzestanie wykonywania w niej działalności gospodarczej nie powoduje zwolnienia z odpowiedzialności za długi byłych wspólników. Za zobowiązania powstałe w czasie trwania spółki cywilnej solidarnie odpowiedzialni są wszyscy wspólnicy spółki (art. 864 k.c.). Wierzycielowi przysługuje prawo dochodzenia należności

1 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1740.

2 Wyrok WSA w Krakowie z 12 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Kr 368/17, Legalis.

3 Wyrok Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z 25 września 2012 r., sygn. akt I ACa 926/12, Legalis.

4 Por. uchwałę składu siedmiu sędziów SN – Izba Cywilna z 10 czerwca 2011 r., sygn. akt III CZP 135/10, Legalis.

od każdego ze wspólników łącznie, od kilku z nich lub od jednego. Majątek spółki cywilnej w chwili jej rozwiązania staje się współwłasnością w częściach ułamkowych zgodnie z art. 875 k.c. Możliwość dokonania zwrotu wkładów wspólnikom możliwa jest dopiero po dokonaniu spłaty zobowiązań. Pozostała nadwyżka jest dzielona pomiędzy wspólników w stosunku, w jakim uczestniczyli w zyskach spółki, chyba że wspólnicy kwestię podziału majątku pozostałego w wyniku likwidacji uregulowali w odrębny sposób niż wskazany w przepisach. Zniesienie współwłasności możliwe jest po zawarciu umowy przed notariuszem lub wydaniu orzeczenia przez sąd. Tylko w zakresie składników, wobec których nie jest wymagana szczególna forma, wspólnicy mogą zawrzeć umowę pisemną co do podziału składników likwidowanej spółki.

1.4. Likwidacja spółki osobowej wpisanej do KRS

Likwidacja spółki osobowej jest postępowaniem przeprowadzanym w przypadku zaistnienia sytuacji prowadzącej do rozwiązania spółki zgodnie z art. 58 ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych⁵ (dalej: k.s.h.), tj.:

- 1) przyczyny przewidzianej w umowie spółki,
- 2) jednomyślnej uchwały wszystkich wspólników,
- 3) ogłoszenia upadłości spółki,
- 4) śmierci wspólnika lub ogłoszenia jego upadłości,
- 5) wypowiedzenia umowy spółki przez wspólnika lub wierzyciela wspólnika,
- 6) prawomocnego orzeczenia sądu.

W sytuacji, gdy umowa spółki osobowej została zawarta przy pomocy wzorca umowy, możliwe jest jej rozwiązanie

w drodze jednomyślnej uchwały wszystkich wspólników podjętej przy wykorzystaniu wzorca udostępnionego w systemie teleinformatycznym. Uchwała taka jest skuteczna z chwilą opatrzenia formularza podpisami elektronicznymi. Likwidacja spółki osobowej wpisanej do KRS prowadzona jest przez likwidatorów spółki, którymi są co do zasady wszyscy wspólnicy, chyba że do tej funkcji powołani zostaną jedynie niektórzy z nich lub osoby spoza ich grona. Na podstawie art. 71 § 1 k.s.h. sąd rejestrowy może z ważnych powodów, na wniosek wspólnika lub innej osoby mającej interes prawny, ustanowić likwidatorami tylko niektórych spośród wspólników, jak również inne osoby.

Rolą likwidatorów jest zakończenie bieżących interesów spółki, ściągnięcie wierzytelności, spłata zobowiązań oraz upłynnienie majątku spółki. Do ich obowiązków należy również zgłoszenie do właściwego sądu rejestrowego zakończenia likwidacji i wniosku o wykreślenie spółki z rejestru (art. 84 § 1 k.s.h.). Wpis ten ma charakter deklaratoryjny.

Szczególną formą zakończenia działalności spółki osobowej jest jednomyślne porozumienie wspólników. Postępowanie likwidacyjne nie jest bowiem wymagane obligatoryjnie w spółce jawnej, partnerskiej i komandytowej. Wspólnicy muszą wówczas podjąć uchwałę o przeprowadzeniu likwidacji w inny sposób. Warunkiem pominięcia postępowania likwidacyjnego jest zapis w umowie spółki zezwalający na takie działanie. Porozumienie powinno określać rozliczenia obowiązujących zobowiązań oraz metody i podział pozostałego majątku, np. przez określenie czy spółka zostanie przejęta przez jednego ze wspólników i w jakiej wysokości nastąpi spłata pozostałych wspólników.

Przykład

Pani Anna, komandytariusz spółki komandytowej, zawarła porozumienie ze wspólnikami o wystąpieniu ze spółki. Pozostali wspólnicy przejmą ogół jej praw i obowiązków, w zamian Pani Anna otrzyma ustalone wynagrodzenie w kwocie odpowiadającej połowie zeszłorocznych, osiągniętych zysków spółki.

Rozdysponowanie majątku polikwidacyjnego następuje zatem w chwili podjęcia uchwały przez wspólników. Zgodnie z treścią art. 83 k.s.h., jeżeli majątek spółki nie wystarcza na spłatę udziałów i długów, niedobór dzieli się między wspólników stosownie do postanowień umowy, a w ich braku – w stosunku, w jakim wspólnicy uczestniczą w stracie. W przypadku niewypłacalności jednego ze wspólników przypadająca na niego część niedoboru dzieli się między pozostałych wspólników w takim samym stosunku.

Przykład

Wspólnikami spółki partnerskiej jest dwóch doradców podatkowych: Pan Adam i Pan Krzysztof. W wyniku postępowania likwidacyjnego do spłaty pozostały zobowiązania w wysokości 12 000 zł. Umowa spółki partnerskiej przewiduje, że Pan Adam posiada 75% udziału w zyskach i stratach, a Pan Krzysztof – 25%. W celu pokrycia zobowiązań likwidowanego podmiotu Pan Adam zobowiązany będzie uiścić kwotę 9 000 zł, a Pan Krzysztof – 3 000 zł.

1.5. Likwidacja spółki handlowej (kapitałowej)

Likwidację spółki kapitałowej poprzedza proces jej likwidacji. Spółkami kapitałowymi są: spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjne. Podsta-

⁵ T.j. Dz.U. 2020 poz. 1526.

wowym celem likwidacji jest zakończenie bieżących interesów spółki, ściągnięcie wierzytelności, wypełnienie zobowiązań oraz upłynnienie majątku spółki.

Rozwiązanie spółki kapitałowej może być spowodowane:

- 1) przyczynami przewidzianymi bezpośrednio w umowie (statucie) spółki,
- 2) uchwałą wspólników o rozwiązaniu spółki albo o przeniesieniu siedziby spółki za granicę,
- 3) ogłoszeniem upadłości spółki,
- 4) innymi przyczynami przewidzianymi regulacjami szczególnymi.

Orzecznictwo

Konflikty osobiste pomiędzy wspólnikami spółki mogą stanowić ważną przyczynę jej rozwiązania, jednak istnienie takiego konfliktu nie stanowi automatycznie podstawy tak daleko idącego działania, chyba że istniejące konflikty istotnie i trwale wpływają na funkcjonowanie spółki, stosunki spółki bądź uprawnienia wspólników. Wskazuje się, że wdrożenie tej procedury znajduje uzasadnienie tylko wtedy, gdy wymienionych przeszkód w działalności spółki nie można usunąć przy pomocy innych środków ochrony niż poprzez rozwiązanie spółki i podział jej majątku⁶.

W praktyce najczęstszą przyczyną rozwiązania umowy spółki kapitałowej jest uchwała wspólników o likwidacji spółki. Jest ona ważna z mocy prawa, jeżeli została podjęta przez $\frac{2}{3}$ głosów w spółce z o.o. i odpowiednio $\frac{3}{4}$ głosów w spółce akcyjnej, chyba że umowa spółki określa w tym zakresie wyższy limit. Aby uchwała wspólników spółki z o.o. w sprawie jej rozwiązania była ważna, powinna być stwierdzona protokołem sporządzonym

przez notariusza. Otwarcie likwidacji następuje z dniem powzięcia przez wspólników uchwały o rozwiązaniu spółki, uprawomocnienia się orzeczenia o rozwiązaniu spółki przez sąd lub zaistnienia innej przyczyny jej rozwiązania⁷.

Likwidowana spółka jest zobligowana do używania w nazwie określenia „w likwidacji”. Likwidatorami odpowiedzialnymi za przeprowadzenie procesu likwidacji spółki są zasadniczo wspólnicy likwidowanego podmiotu, przy czym zarówno umowa spółki lub postanowienia wspólników mogą dokonywać zmiany w tym zakresie. Jednym z pierwszych obowiązków likwidatora jest zgłoszenie w sądzie zmian rejestrowych określających:

- 1) otwarcie likwidacji,
- 2) nazwiska i imiona likwidatorów oraz ich adresy,
- 3) sposób reprezentowania spółki przez likwidatorów i wszelkie zmiany w tym zakresie, nawet gdyby nie nastąpiła żadna zmiana w dotychczasowej reprezentacji spółki,
- 4) uchylenie likwidacji.

Do obowiązków likwidatorów należy również sporządzenie bilansu otwarcia likwidacji. Do bilansu likwidacyjnego należy przyjąć wszystkie składniki aktywów według ich wartości zbywczej⁸. Bilans ten powinien być zatwierdzony przez zgromadzenie wspólników.

Przykład

Spółka z o.o. w ramach posiadanego majątku posiada środki trwałe, których wartość księgowa wynosi 0,00 zł. Wartość zbywcza, ustalona jako kwota, za jaką likwidatorzy mogą dokonać zbycia poszczególnych składników majątku spółki w likwidacji, określona została na 30 000

zł. Wartość ta powinna zostać wykazana w bilansie likwidacyjnym spółki.

Likwidatorzy zobowiązani są wezwać wierzycieli do zgłoszenia ich wierzytelności w terminie 3 miesięcy od dnia ogłoszenia o rozwiązaniu spółki. W przypadku spółki akcyjnej obowiązek ten obejmuje dwukrotnie ogłoszenie o rozwiązaniu spółki i otwarciu likwidacji oraz wezwanie wierzycieli do zgłoszenia ich wierzytelności w terminie 6 miesięcy od dnia ostatniego ogłoszenia. Ogłoszenia w przypadku spółki akcyjnej nie mogą być dokonywane w odstępie czasu dłuższym niż miesiąc ani krótszym niż 2 tygodnie. W procesie likwidacji spółki podejmowane przez likwidatorów działania mają zmierzać do ukończenia toczących się spraw. Sumy potrzebne do zaspokojenia lub zabezpieczenia znanych spółce wierzycieli, którzy się nie zgłosili lub których wierzytelności nie są wymagalne albo są sporne, należy złożyć do depozytu sądowego. W trakcie likwidacji spółki kapitałowej niedopuszczalna jest wypłata wspólnikom zysków do momentu zaspokojenia wszystkich zobowiązań. W przypadku spółek akcyjnych, w których kapitał jest niewystarczający na pokrycie jej zobowiązań, zadaniem likwidatora jest ściągnięcie od akcjonariuszy wpłaty należności w takiej wysokości, jakiej potrzeba do pokrycia zobowiązań.

Po zakończeniu procesu zaspokajania (lub zabezpieczenia) wierzycieli może nastąpić podział między wspólników pozostałego majątku (w formie środków pieniężnych oraz składników majątkowych, których nie udało się spieniężyć) w stosunku do udziałów wspólników. Podziału nie można dokonać przed upływem 6 miesięcy od daty ogłoszenia o otwarciu likwidacji i wezwaniu wierzycieli. Podział jest możliwy, o ile sprawozdanie likwida-

⁶ Wyrok SA w Gdańsku z 29 stycznia 2019 r., sygn. akt V AGa 165/18, Legalis.

⁷ Por. art. 274 § 1 oraz art. 461 § 1 k.s.h.

⁸ Art. 281 § 3 oraz art. 467 § 3 k.s.h.

cyjne zostało zatwierdzone przez zgromadzenie wspólników. Likwidatorzy powinni ogłosić w siedzibie spółki to sprawozdanie i złożyć je sądowi rejestrowemu, z jednoczesnym zgłoszeniem wniosku o wykreślenie spółki z rejestru.

Ustanie bytu prawnego spółki następuje z chwilą wykreślenia spółki z rejestru. Księgi i dokumenty rozwiązanej spółki powinny być oddane na przechowanie osobie wskazanej w umowie spółki lub w uchwale wspólników. W przypadku braku takiego wskazania przechowawcę wyznacza sąd rejestrowy.

2. Opodatkowanie VAT przy likwidacji działalności spółki i zaprzestaniu działalności przez osobę fizyczną

2.1. Remanent likwidacyjny

Zgodnie z art. 14 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁹ (dalej: u.p.t.u.), obowiązek sporządzenia spisu z natury towarów dotyczy podatników w przypadku:

- 1) rozwiązania spółki prawa cywilnego lub handlowego niemającej osobowości prawnej albo
- 2) zaprzestania przez podatnika będącego osobą fizyczną albo przedsiębiorstwem w spadku, będącego zarejestrowanym podatnikiem VAT, wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązane na podstawie odrębnych przepisów do zawiadomienia właściwego organu o zaprzestaniu wykonywania działalności gospodarczej, albo
- 3) zaprzestania przez podatnika, osobę fizyczną albo przedsiębiorstwo w spadku, wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu przez co najmniej

10 miesięcy (nie dotyczy to podatników, którzy zawiesili wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej), albo

4) wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego – w przypadku, gdy zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników¹⁰ (dalej: u.z.e.i.p.p.).

Z obowiązku sporządzania spisu z natury podatnicy VAT są zwolnieni podmiotowo. Dostawa majątku pozostałego w rozwiązanej spółce jest co do zasady czynnością opodatkowaną na podstawie art. 14 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.t.u. Zgodnie z ugruntowaną linią orzecniczą majątkiem podlegającym opodatkowaniu są zarówno towary własnej produkcji, jak i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy. W spisie z natury konieczne jest zatem umieszczenie również środków trwałych. Definicja towarów zawarta w art. 2 pkt 6 u.p.t.u. wskazuje, że są to rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. Ustawodawca w treści art. 14 ust. 1 u.p.t.u., posługując się pojęciem „towarów”, objął remanentem likwidacyjnym również środki trwałe. Potwierdzenie można odnaleźć również m.in. w interpretacji indywidualnej IS w Katowicach z 18 lipca 2011 r.¹¹.

Przykład

Pytanie: W ramach likwidowanego majątku spółka posiada zarówno laptopy, jak i licencje na oprogramowanie. Czy licencje nie powinny zostać wykazane w spisie z natury?

Odpowiedź: Nie, licencje nie stanowią towarów w rozumieniu u.p.t.u. W interpretacji indywidualnej z 9 czerwca 2011 r., wydanej przez Dyrektora IS w Bydgoszczy¹² potwierdzono, że: „licencja na program komputerowy nie stanowi towaru, przez który rozumie się – na podstawie art. 2 pkt 6 u.p.t.u. – rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Należy równocześnie podkreślić, że opodatkowaniu będą podlegać wyłącznie towary, wobec których przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. W spisie z natury nie ujmuje się towarów, które nie mogą być przedmiotem obrotu, np. kasy rejestrujące¹³.

Przykład

Spółka X posiada nieruchomość, przy jej nabyciu nieruchomość podlegała zwolnieniu z opodatkowania. W konsekwencji w spisie z natury nieruchomość zostanie wykazana jako jedna z pozycji ze stawką ZW.

Zwolnieniem z opodatkowania jako dostawa towarów w u.p.t.u. jest:

- 1) dostawa przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa,
- 2) przekazanie w ramach rozwiązania spółki gotówki.

Podstawą opodatkowania będzie wartość towarów podlegających spisowi z natury, ustalona zgodnie z art. 29a ust. 2 u.p.t.u. Podstawą opodatkowania towarów objętych spisem z natury będzie więc cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a w przypadku, gdy nie ma ceny nabycia – koszty wytworzenia określone w momencie objęcia ich spisem

9 T.j. Dz.U. 2020 poz. 106 z późn. zm.

10 T.j. Dz.U. 2020 r. poz. 170.

11 Sygn. IBPP2/443-448/11/ASz, Legalis.

12 Sygn. TPP1/443-390/11/KM, Legalis.

13 Por. wyrok WSA w Krakowie z 2 października 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 1070/09, Legalis.

z natury. W praktyce przyjmuje się, iż cena ta nie odnosi się do historycznej ceny zakupu, ale do wartości obecnie obowiązujących na rynku, uwzględniających zmianę jego wartości (np. z powodu zużycia, zaawansowania technologicznego itp.).

Orzecznictwo

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z 29 października 2019 r.¹⁴ zaprezentował następujące stanowisko. Regulacja art. 14 u.p.t.u. została wprowadzona przede wszystkim z uwagi na realizację zasady powszechności opodatkowania oraz opodatkowania konsumpcji. Należy bowiem zauważyć, że w przypadku zaprzestania prowadzenia działalności gospodarczej co do zasady ma miejsce konsumpcja towarów pozostałych po wykonywaniu działalności. Towary te bowiem nie służą działalności opodatkowanej. Nie może więc odnosić się do nich zasada neutralności podatku, jako że podmiot dysponujący tymi towarami – poprzez zaprzestanie prowadzenia działalności – przestaje być podatnikiem VAT. Ponadto wzgląd na opodatkowanie konsumpcji wymaga, aby towary pozostałe po likwidacji działalności zostały opodatkowane VAT. Inaczej byłby to prosty sposób na uniknięcie opodatkowania konsumpcji.

Należy zauważyć, że podejmując decyzję o likwidacji działalności gospodarczej nie jest zabronione wyzbycie się posiadanych składników majątku. Cena ustalana w ramach transakcji sprzedaży nie jest tak rygorystycznie określona, jak ma to miejsce w przypadku spisu z natury. W praktyce dzieje się tak ze składnikami, które zalegają lub które nie mogą być przez podatnika wykorzystane prywatnie czy też w innej planowanej działalności gospodarczej. Możliwość kształtowania ceny towarów wynika z brzmienia art.

29a u.p.t.u. W treści art. 29a ust. 1 u.p.t.u. ustawodawca wskazał, że podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Użycie sformułowania „wszystko, co stanowi zapłatę” wskazuje, że to strony umowy cywilnoprawnej samodzielnie ustalają ceny, po jakich zawierają transakcje. Ponadto art. 29a ust. 10 pkt 1 u.p.t.u. stanowi, że podstawą opodatkowania obniża się o kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen.

Jak wskazał Dyrektor IS w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 5 lipca 2016 r.¹⁵, czynny podatnik VAT „ma prawo swobodnie układać swoje interesy tak, aby działalność gospodarcza była dla niego opłacalna pod względem ekonomicznym”. Niedopuszczalna jest jednak obniżka cen towarów, która ma na celu obejście prawa. Z tego też względu, dokonując sprzedaży składników majątku za symboliczną złotówkę, podatnik powinien kierować się zasadą racjonalności działania.

2.2. Obowiązki deklaracyjne

Informacja o spisie z natury wraz z dokonaną wyceną załączona jest do ostatniej składanej deklaracji VAT przez podatnika za okres obejmujący zakończenie działalności gospodarczej. Kwota podatku wynikająca ze spisu z natury uwzględniana jest w deklaracji VAT oraz odpowiednio w ewidencji JPK. W przypadku braku posiadania składników podlegających spisowi, zamiast spisu z natury za wystar-

czające uznaje się dołączenie informacji o braku składników podlegających umieszczeniu w spisie z natury, ze wskazaniem, że ich wartość wynosi 0 zł.

W ostatniej deklaracji składanej przez czynnego podatnika VAT powinny zostać również wykazane korekty odliczenia podatku naliczonego wynikające z art. 91 ust. 7 u.p.t.u. Przepis art. 91 ust. 7 u.p.t.u. stanowi, że korekty podatku naliczonego należy dokonać także w przypadku, gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwot podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi. W przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do:

- 1) środków trwałych oraz WNiP podlegających amortyzacji, a także
- 2) gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub WNiP nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł

– korekty dokonuje się przy każdej kolejnej zmianie prawa do odliczeń.

W odniesieniu do środków trwałych oraz WNiP, których wartość przekracza 15 000 zł, korekty dokonuje się w ciągu 5 kolejno następujących po sobie lat podatkowych, licząc od roku, w którym te składniki majątku zostały oddane do użytkowania, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowa-

¹⁴ Wyrok WSA w Łodzi z 29 października 2019 r., sygn. akt I SA/Łd 409/19, Legalis.

¹⁵ Sygn. ILPP5/4512-1-103/16-4/AK, Legalis.

nia. Roczna korekta w danym roku podatkowym wynosi 1/5 wartości odliczonego podatku naliczonego. Korekty tej dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty.

Przykład

Spółka z o.o. nabyła nieruchomość w 2013 r. Zgodnie ze stanowiskiem organów, że w przypadku likwidacji działalności dojdzie do zmiany przeznaczenia środka trwałego, zobowiązana jest dokonać korekty VAT odliczonego przy nabyciu m.in. środków trwałych. Wartość początkowa nieruchomości przekracza 15 000 zł, okres korekty wynosi zatem 10 lat. Likwidacja sp. z o.o. w 2020 r., tj. na 3 lata przed upływem 10-letniego okresu korekty, spowoduje obowiązek korekty odliczonego VAT od zakupionej nieruchomości jednorazowo za cały pozostały okres korekty, w wysokości odpowiadającej 3/10 kwoty odliczonego VAT.

Podatek powinien zostać wpłacony na zasadach ogólnych, czyli dla podatników składających deklarację VAT-7 – do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który rozliczenie jest dokonywane. Fakt zakończenia wykonywania działalności opodatkowanych VAT powinien zostać zgłoszony przez podatnika przez złożenie deklaracji VAT-Z (zgłoszenie o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług), co wynika z brzmienia art. 96 ust. 6 u.p.t.u. Termin złożenia ww. zgłoszenia wynosi 7 dni liczonych od dnia zakończenia świadczenia czynności podlegających VAT. Wykreślenie z rejestru podatników VAT jest czynnością materialno-techniczną, niewymagającą wydania decyzji.

2.3. Zwolnienie z VAT dostawy towarów dla osób fizycznych i wspólników spółki cywilnej lub spółki handlowej niemającej osobowości prawnej

W przypadku osób fizycznych, wspólników spółek cywilnych, jawnych, partnerskich czy komandytowych dostawa towarów objętych spisem z natury podlega zwolnieniu z VAT przez okres 12 miesięcy od zaprzestania wykonywania czynności opodatkowanych, o czym stanowi art. 14 ust. 7 u.p.t.u. Powyższy przepis oznacza, że sprzedaż składników majątku dokonana przez podatnika w okresie 12 miesięcy od zakończenia działalności gospodarczej korzysta ze zwolnienia z VAT. Potwierdził to NSA w wyroku z 28 lutego 2013 r.

Orzecznictwo

Osoby, które były wspólnikami w spółce cywilnej i po jej rozwiązaniu podzieliły się towarami z magazynu spółki, mogą je sprzedać bez naliczania podatku od towarów i usług. Zwolnienie przysługuje im przez 12 miesięcy od dnia rozwiązania spółki¹⁶.

2.4. Ulga na kasę rejestrującą – obowiązek jej zwrotu

Zgodnie z art. 111 ust. 4 u.p.t.u. podatnikom, u których powstał obowiązek ewidencji w kasie rejestrującej, przysługuje prawo do odliczenia od podatku należnego kwoty wydanej na zakup każdej z kas rejestrujących, w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 700 zł, a w przypadku, gdy kwota ta jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, mają prawo do zwrotu ich różnicy na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek podatnika w SKOK, której jest

członkiem, lub do odliczenia od podatku należnego tej różnicy za następne okresy rozliczeniowe, pod warunkiem, że zakup kas rejestrujących nastąpił nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia rozpoczęcia prowadzenia tej ewidencji. Podatnicy, którzy w okresie 3 lat od dnia rozpoczęcia prowadzenia ewidencji sprzedaży zakończą działalność gospodarczą, zobowiązani są do zwrotu odliczonych kwot na zakup kas rejestrujących. W sytuacji, gdy okres trzyletni upłynął, na podatniku nie ciążyą dodatkowe obowiązki w związku z posiadaniem kas rejestrujących.

2.5. Zwrot VAT byłym wspólnikom spółki cywilnej lub spółki handlowej niemającej osobowości prawnej

Byłym wspólnikom spółki cywilnej lub spółki handlowej niemającej osobowości prawnej (jawnej, komandytowej, partnerskiej) przysługuje prawo zwrotu różnicy podatku wykazanego w deklaracji podatkowej za okres, w którym odpowiednio te osoby lub spółki były podatnikami zarejestrowanymi jako czynni podatnicy VAT. Zwrot byłym wspólnikom dokonywany jest na podstawie złożonej deklaracji VAT, do której powinna zostać dołączona umowa spółki aktualna na dzień jej rozwiązania oraz wykaz rachunków bankowych byłych wspólników, na który ma zostać dokonany zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Zwrot dokonywany jest w proporcji wskazanej w umowie określającej prawo do udziału w zyskach spółki. W przypadku gdy umowa nie określa uprawnień do podziału zysku, przyjmuje się, że prawa te są równe.

2.6. Likwidacja spółki kapitałowej i zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym

Likwidacja spółki kapitałowej na gruncie VAT polega na naliczeniu podatku należ-

¹⁶ Wyrok NSA z 28 lutego 2013 r., sygn. akt I FSK 675/12, Legalis.

nego (przez likwidowaną spółkę) od wydawanych składników majątkowych na rzecz udziałowców, przy czym warunkiem koniecznym jest wcześniejsze prawo do odliczenia podatku naliczonego od dokonanych lub wytwarzanych rzeczy. Podstawą prawną naliczenia, deklarowania i rozliczenia VAT w procesie likwidacji spółki z o.o. jest treść art. 7 ust. 2 u.p.t.u. Zgodnie z nim przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności wszelkie inne darowizny – jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych. Z tego też względu przekazanie składników majątku likwidowanej spółki kapitałowej stanowi dostawę towarów na rzecz byłego udziałowca tego podmiotu. Potwierdza to wyrok NSA z 19 marca 2014 r.

Orzecznictwo

Nie może zatem budzić wątpliwości, że czynność przekazania spółnikowi przez spółkę kapitałową w wyniku likwidacji – po zaspokojeniu wierzycieli, a przed jej wykreśleniem z KRS – składników majątku, spełnia przesłanki określone w art. 7 ust. 2, skoro stanowi przeznaczenie przez podatnika towarów do celów innych niż prowadzona przez niego działalność¹⁷.

Likwidowana spółka kapitałowa zobowiązana jest wykazać podatek należny w ostatniej złożonej deklaracji VAT-7 oraz JPK-VAT. W składanej deklaracji likwidowanej spółki kapitałowej powinny zostać również uwzględnione:

1) ewentualne korekty kwoty podatku naliczonego (art. 91 ust. 7 u.p.t.u.) czy też

2) korekty wynikające z niedopełnienia obowiązków w zakresie ulgi na kasę rejestrującą (art. 111 ust. 4 u.p.t.u.).

W celu wykreślenia spółki kapitałowej jako podatnika VAT w momencie zakończenia likwidacji, spółka powinna złożyć zgłoszenie VAT-Z. Powinna tego dokonać do naczelnika US właściwego dla podatnika w ostatnim dniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu VAT. Zgłoszenie o zaprzestaniu wykonywania czynności opodatkowanych powinno zostać złożone w ciągu 7 dni, licząc od dnia zaprzestania wykonywania tych czynności. Odnosząc się do kwestii zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym należy wskazać, iż spółka po wykreśleniu z rejestru KRS traci osobowość prawną i tym samym nie może być podmiotem postępowania w zakresie żądania zwrotu. Przepisy nie upoważniają również do odbioru nadwyżki VAT byłych udziałowców. Z tego też względu zasadne jest złożenie wniosku o wykreślenie z rejestru KRS po otrzymaniu zwrotu. Potwierdza to NSA w wyroku z 20 października 2016 r.

Orzecznictwo

W świetle art. 133 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa¹⁸ (dalej: o.p.), likwidator ustanowiony do przeprowadzenia uzupełniającego postępowania likwidacyjnego majątku pozostałego po spółce wykreślonej już z rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego, jest stroną w postępowaniu podatkowym i nie jest uprawniony do wystąpienia do organu z żądaniem zwrotu nadwyżki podatku od towarów i usług, wykazanej w deklaracji zlikwidowanej spółki¹⁹.

Przykład

Omega sp. z o.o. postawiona została w stan likwidacji w maju 2020 r. Za

czerwiec 2020 r. złożyła deklarację VAT, wskazując kwotę do zwrotu w terminie 180 dni. Założmy, że wykreślenie spółki z KRS nastąpi z dniem 31 stycznia 2021 r. W sytuacji, gdy czynności sprawdzające zasadność zwrotu i faktyczny zwrot nie nastąpią do dnia wykreślenia spółki w KRS, tj. 31 stycznia 2021 r., spółce zwrot nie będzie przysługiwał.

2.7. Podatek od czynności cywilnoprawnych

Likwidacja spółki nie stanowi czynności opodatkowanej PCC. Nie wpływa na to okoliczność, czy w wyniku likwidacji wspólnicy otrzymają jakiegokolwiek majątek ani forma tego majątku (pieniężna lub niepieniężna).

3. Opodatkowanie podatkiem dochodowym likwidacji działalności spółki i zaprzestania działalności przez osobę fizyczną

3.1. Opodatkowanie podatkiem dochodowym likwidacji działalności gospodarczej osoby fizycznej

Na dzień likwidacji działalności gospodarczej osoba fizyczna zobowiązana jest do sporządzenia spisu z natury oraz wykazu składników majątku. Zakres wykazu składników majątku określa art. 24 ust. 3a u.p.d.o.f. Należy w nim wyszczególnić wszystkie składniki majątku spółki, tj.:

- 1) środki trwałe,
- 2) składniki wyposażenia,
- 3) towary handlowe,
- 4) wyroby gotowe,
- 5) materiały,
- 6) półwyroby

– które pozostały w przedsiębiorstwie na dzień likwidacji.

¹⁷ Wyrok NSA z 19 marca 2014 r., sygn. akt I FSK 857/13, Legalis.

¹⁸ T.j. Dz.U. 2020 poz. 1325 z późn. zm.

¹⁹ Wyrok NSA z 20 października 2016 r., sygn. akt I FSK 1731/15, Legalis.

Wykaz powinien zawierać co najmniej następujące dane:

- 1) liczbę porządkową,
- 2) określenie (nazwę) składnika majątku,
- 3) datę nabycia składnika majątku,
- 4) kwotę wydatków poniesionych na nabycie składnika majątku oraz
- 5) kwotę wydatków poniesionych na nabycie składnika majątku zaliczoną do kosztów uzyskania przychodów,
- 6) wartość początkową składnika majątku, metodę jego amortyzacji oraz sumę odpisów amortyzacyjnych.

Podatnicy podatku dochodowego prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów zobligowani są poza tym do sporządzenia spisu z natury. Zgodnie z § 24 Rozporządzenia Ministra Finansów z 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów²⁰ (dalej: r.p.k.p.r.) podatnicy są obowiązani do wpisania do księgi spisu z natury (zwanej dalej „spisem z natury”):

- 1) towarów handlowych,
- 2) materiałów (surowców) podstawowych i pomocniczych,
- 3) półwyrobów,
- 4) produkcji w toku,
- 5) wyrobów gotowych,
- 6) braków i odpadów.

Spis z natury zawiera co najmniej następujące dane:

- 1) imię i nazwisko właściciela zakładu (nazwę firmy),
- 2) datę sporządzenia spisu,
- 3) numer kolejny pozycji arkusza spisu z natury,
- 4) szczegółowe określenie towaru i innych składników wymienionych powyżej,

- 5) jednostkę miary,
- 6) ilość stwierdzoną w czasie spisu,
- 7) cenę w złotych i groszach za jednostkę miary,
- 8) wartość wynikającą z przemnożenia ilości towaru przez jego cenę jednostkową,
- 9) wartość wynikającą z przemnożenia ilości innych składników przez ich cenę jednostkową,
- 10) łączną wartość spisu z natury oraz klauzulę „Spis zakończono na pozycji...”,
- 11) podpisy osób sporządzających spis oraz podpis właściciela zakładu (wspólników).

Spis nie obejmuje środków trwałych i wyposażenia – te dwa elementy różnicują zakres spisu z natury od wykazu składników majątku. Spis należy wycenić według cen rynkowych (nie według historycznych cen nabycia). Wyceny i wpisu w księdze należy dokonać w ciągu 14 dni od zakończenia spisu z natury. Obowiązek sporządzenia wykazu składników majątku ciąży również na podatnikach zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Określa go art. 20 ust. 6 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne²¹ (dalej: u.z.p.d.)

Należy wskazać, że celem ustawodawcy nakazującego podatnikom podawanie powyższych informacji, jest:

- 1) w przypadku wykazu składników majątku – możliwość weryfikacji rozliczeń podatkowych z tytułu zbycia składników majątku pozostałych po zlikwidowanej działalności gospodarczej,
- 2) w zakresie spisu z natury – ustalenie dochodu z uwzględnieniem różnic remanentowych.

Pozostające w dyspozycji podatnika likwidującego działalność gospodarczą składniki majątku nie wywołują skutków w PIT do momentu ich sprzedaży. O konieczności opodatkowania dokonanej sprzedaży majątku, będącego wcześniej składnikami prowadzonego przedsiębiorstwa, decyduje czas pomiędzy zakończeniem działalności gospodarczej a dokonaniem sprzedaży. Jeśli składniki majątku zostaną zbyte przed upływem 6 lat, licząc od miesiąca następującego po miesiącu, w którym działalność ta została zlikwidowana, stanowią przychód lub dochód (w zależności od formy opodatkowania działalności gospodarczej prowadzonej uprzednio przez podatnika). W rezultacie sprzedane składniki majątku w przypadku podatnika, który prowadził działalność gospodarczą opodatkowaną:

- 1) wg skali podatkowej – będą opodatkowane wg stawki wynoszącej 17% lub 32%,
- 2) podatkiem liniowym – będą opodatkowane wg stawki 19%,
- 3) zryczałtowanym podatkiem dochodowym – będą opodatkowane wg stawki 3% lub 10%.

Sprzedaż składników majątku po upływie ww. okresu pozostaje bez implikacji w PIT. Konieczność opodatkowania sprzedanych składników majątku lub brak opodatkowania regulują następujące przepisy prawa: art. 14 ust. 2 pkt 17 oraz art. 14 ust. 3 pkt 12 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²² (dalej: u.p.d.o.f.) oraz odpowiednio art. 12 ust. 1 pkt 5 lit. f oraz ust. 10 u.z.p.d. Należy również uwzględnić art. 24 ust. 3b u.p.d.o.f., zgodnie z którym do osiąganych przychodów ze sprzedaży składników majątku pochodzących ze zlikwidowanej działalności gospodarczej mają zastosowanie koszty uzyskania przychodu. Kosztem podatkowym

²⁰ Dz.U. 2019 poz. 2544.

²¹ T.j. Dz.U. 2020 poz. 170.

²² Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1426 z późn. zm.

przy zbyciu składnika będą więc wydatki poniesione na zbywane składniki w jakiegokolwiek formie, np. w postaci nierozliczonej w czasie amortyzacji danego środka trwałego. Jeżeli z tytułu zbycia składników majątku przed upływem 6 lat (obliczonych wg zasad wskazanych powyżej) podatnik osiągnął dochód, wówczas zobligowany jest do samoobliczenia podatku i wpłaty do US w terminie do 20. dnia kolejnego miesiąca zaliczki na podatek dochodowy. Przychody i koszty z tytułu zbycia powinny zostać zakwalifikowane do źródła przychodów z działalności gospodarczej.

Przykład

Pan Jan, wspólnik spółki cywilnej, w wyniku jej zlikwidowania, otrzymał w kwietniu 2019 r. na majątek prywatny samochód osobowy, którego wartość początkowa wynosiła 70 000 zł, a dokonane odpisy amortyzacyjne – 60 000 zł. W grudniu 2020 r. sąsiad Pana Jana zaproponował mu odkupienie samochodu za kwotę 15 000 zł. Transakcję zawarto w formie umowy kupna-sprzedaży. Dochód osiągnięty przez Pana Jana na transakcji zbycia samochodu wynosi 5 000 zł (15 000 zł – 10 000 zł nierozliczonych odpisów amortyzacyjnych). Z uwagi na fakt, że Pan Jan był opodatkowany podatkiem liniowym, zaliczkę na podatek dochodowy w kwocie 950 zł będzie zobligowany uiścić do 20 stycznia 2021 r. Osiągnięty przychód będzie stanowić przychód z prowadzonej działalności gospodarczej, który Pan Jan wykaże w złożonym zeznaniu rocznym PIT-36L za 2020 r.

Jednocześnie w art. 44 ust. 15 u.p.d.o.f. ustawodawca zawarł zasadę, zgodnie z którą powyżsi podatnicy mogą nie wpłacać zaliczki na podatek dochodowy, jeżeli podatek należny od dochodu osiągniętego od początku roku, pomniejszony o sumę zaliczek wpłaconych od początku

roku, nie przekracza 1 000 zł. Jeżeli jednak podatek należny od dochodu osiągniętego od początku roku, pomniejszony o sumę zaliczek wpłaconych od początku roku, przekracza 1 000 zł, to wpłacie podlega różnica pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku a sumą zaliczek wpłaconych od początku roku.

3.2. Opodatkowanie likwidowanej spółki osobowej podatkiem dochodowym

Ustawodawca uzależnia skutki w podatku dochodowym dla wspólników likwidowanej spółki osobowej od przedmiotu otrzymywanego majątku polikwidacyjnego – tak stanowi u.p.d.o.f. (odpowiednio ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²³, dalej: u.p.d.o.p.), która określa odrębnie skutki przekazania majątku w formie pieniężnej oraz w postaci niepieniężnej. Należy zauważyć, że otrzymanie środków pieniężnych nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym, niezależnie od trybu zakończenia działalności spółki, tj. przeprowadzenia likwidacji lub zakończenia działalności w inny sposób. O braku zaliczenia do przychodów podatkowych otrzymanych środków pieniężnych z tytułu likwidacji spółki osobowej stanowią art. 14 ust. 3 pkt 10 u.p.d.o.f. oraz art. 12 ust. 4 pkt 3a lit. a u.p.d.o.p. Wypłacenie wspólnikowi pieniędzy na pokrycie udziału kapitałowego oraz przypadającej na niego części majątku spółki nie jest kwalifikowane jako przychód. Analogicznie wypowiedział się NSA w wyroku z 19 grudnia 2019 r.

Orzecznictwo

Wyłączenie przewidziane w art. 14 ust. 3 pkt 10 i 12 lit. b u.p.d.o.f. ma służyć tylko wyeliminowaniu podwójnego opodat-

kowania wspólników spółki osobowej z tytułu działalności gospodarczej prowadzonej w tej formie. Neutralność podatkowa procesu rozwiązania względnie likwidacji spółki niebędącej osobą prawną nie powinna więc stanowić sposobu na nieopodatkowany transfer dochodu wygenerowanego wcześniej przez inne podmioty²⁴.

Orzecznictwo

Spółka Alfa s.k. podjęła uchwałę wspólników o jej likwidacji. W wyniku likwidacji spółki komandytowej pan Adam otrzymał wkład w wysokości 10 000 zł w gotówce, 80 000 zł w środkach pieniężnych, ploter oraz cesję należności pożyczki.

Jak wskazano powyżej, środki pieniężne otrzymane w związku z likwidacją spółki osobowej nie podlegają opodatkowaniu. Otrzymane środki trwałe (ploter) oraz cesja należności pożyczki również będą zwolnione z opodatkowania do momentu ich zbycia.

Ustawodawca zdefiniował, że przez środki pieniężne rozumie się również wartość wierzytelności uprzednio zarachowanej jako przychód należny, pomniejszonej o należny VAT, oraz wierzytelności z tytułu pożyczki udzielonej przez spółkę niebędącą osobą prawną – z wyjątkiem wierzytelności z tytułu odsetek od opóźnionej zapłaty oraz wierzytelności z tytułu odsetek od takiej pożyczki, jeżeli wierzytelności te zostały spłacone na rzecz otrzymującego je wspólnika. Wierzytelności te nie stanowią przychodu podatkowego do momentu ich zbycia, co potwierdza m.in. wyrok NSA z 19 lipca 2019 r.

Orzecznictwo

W przypadku otrzymania w wyniku rozwiązania spółki komandytowej środków

23 Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1406.

24 Wyrok NSA z 19 grudnia 2019 r., sygn. akt II FSK 449/18, Legalis.

pieniężnych przez wspólnika – ich wartość nie stanowi u niego przychodu, choć co do zasady należy zaliczyć je do źródła stanowiącego pozarolniczą działalność gospodarczą (art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f.). W przypadku innych składników majątku (do których należy zaliczyć wierzytelności niespełniające wymogów z art. 14 ust. 8 u.p.d.o.f.) – ich wartość będzie stanowiła przychód u wspólnika dopiero w momencie zbycia składnika majątku otrzymanego w wyniku likwidacji spółki, z zastrzeżeniem sytuacji, o której mowa w art. 14 ust. 3 pkt 12 lit. b u.p.d.o.f.²⁵.

Z kolei, gdy w ramach majątku polikwidacyjnego wydawane są składniki majątku, stanowią one przychód podlegający opodatkowaniu w momencie ich zbycia, zgodnie z art. 14 ust. 2 pkt 17 u.p.d.o.f. i art. 12 ust. 4 pkt 3b lit. a u.p.d.o.p. Wskazać należy, że do majątku niepieniężnego zalicza się zarówno towar oraz nieruchomości, jak i przedsiębiorstwo. W konsekwencji, jeżeli środki niepieniężne pochodzące z likwidowanej spółki zostaną zbyte przez wspólnika przed upływem 6 lat od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu zlikwidowania spółki lub jeżeli ich zbycie nastąpi w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, wspólnik dokonujący zbycia przed upływem ww. okresu zobowiązany jest do wykazania przychodu z prowadzonej działalności gospodarczej. Dochodem z odpłatnego zbycia innych niż środki pieniężne składników majątku, otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu wystąpienia z takiej spółki lub jej likwidacji, jest różnica między przychodem uzyskanym z ich odpłatnego zbycia a wydatkami poniesionymi na ich nabycie lub wytworzenie, niezaliczonymi w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów przez wspólnika lub spółkę – stanowi o tym

art. 24 ust. 3d u.p.d.o.f. Kosztem podatkowym przy zbyciu składnika będą więc wydatki poniesione na zbywane składniki w jakiegokolwiek formie, np. w postaci nierozliczonej w czasie amortyzacji danego środka trwałego. Jeśli składniki majątku otrzymane przez wspólnika będą przez niego wykorzystywane w prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, ma on obowiązek kontynuować metody amortyzacji pierwotnie stosowane przez spółkę osobową.

Wspólnicy likwidowanej spółki osobowej zobligowani są do sporządzenia wykazu składników majątku na dzień likwidacji. Jak nakazuje art. 24 ust. 3a u.p.d.o.f., wykaz składników majątkowych powinien zawierać:

- 1) liczbę porządkową,
- 2) określenie (nazwę) tego składnika,
- 3) datę jego nabycia,
- 4) kwotę wydatków poniesionych na ich nabycie oraz kwotę wydatków poniesionych na nabycie tego składnika zaliczoną do kosztów uzyskania przychodów,
- 5) wartość początkową, metodę amortyzacji, sumę odpisów amortyzacyjnych,
- 6) wysokość wypłaconych środków pieniężnych należnych wspólnikom z tytułu udziału w spółce niebędącej osobą prawną na dzień wystąpienia lub likwidacji.

Orzecznictwo

Skoro spółka osobowa (jawna) posiada jąca wyodrębnienie organizacyjne i majątkowe stanowi odrębną od wspólników strukturę pod względem organizacyjnym i majątkowym, to przyjąć należy, że posiada wszystkie niezbędne dane do sporządzenia właściwego wykazu składników majątku; ustępujący wspólnik spółki jawnej, jako podmiot nieuprawniony do dysponowania majątkiem spółki, nie jest

podmiotem właściwym do podejmowania działań w tym zakresie²⁶.

Sporządzenie wykazu ma na celu umożliwienie organom podatkowym późniejszej weryfikacji, czy doszło do zbycia składników majątku otrzymanych z tytułu likwidacji działalności gospodarczej, likwidacji spółki osobowej lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki i czy podatnicy dopełnili związanych z tym konkretnych obowiązków.

3.3. Opodatkowanie podatkiem dochodowym likwidacji spółki kapitałowej

Zgodnie z uormowaniem wynikającym z brzmienia art. 8 ust. 6 u.p.d.o.p., jeżeli z odrębnych przepisów wynika obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych (sporządzenia bilansu) przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, za rok podatkowy uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych. W tym przypadku za następny rok podatkowy uważa się okres od dnia otwarcia ksiąg rachunkowych do końca przyjętego przez podatnika roku podatkowego. Zamknięcie roku podatkowego powoduje konieczność złożenia zeznania podatkowego.

W związku z likwidacją spółki kapitałowej, wynikającą z zamknięcia ksiąg rachunkowych, ich otwarcia oraz upłyniania majątku, spółka ta zobowiązana jest określić dochód do opodatkowania lub stratę podatkową. Określenia podstawy opodatkowania dokonuje się na zasadach właściwych dla prowadzenia ksiąg rachunkowych. Fakt, że spółka kapitałowa rozpoczęła proces likwidacji, nie wpływa na pozycję spółki jako podatnika podatku dochodowego CIT ani PIT (przy-

25 Wyrok NSA z 19 lipca 2019 r., sygn. akt II FSK 1494/18, Legalis.

26 Wyrok WSA w Gliwicach z 21 maja 2013 r., sygn. akt I SA/Gl 1466/13, Legalis.

kładowo w związku z dokonywanymi wypłatami wynagrodzeń z tytułu umów o pracę). Wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej stanowi dochód z udziału w zyskach osób prawnych (zgodnie z art. 24 ust. 5 pkt 3 u.p.d.o.f. oraz art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. e u.p.d.o.p.). Opodatkowaniu podlega jednak tylko wartość tego majątku w części przewyższającej koszt nabycia lub objęcia udziałów lub akcji. Moment opodatkowania wyznaczany jest z chwilą przekazania majątku likwidowanej spółki udziałowca lub akcjonariusza.

Przykład

W wyniku zakończonego postępowania likwidacyjnego sp. z o.o. wspólnik otrzymał przypadający na niego udział w zyskach w kwocie 150 000 zł. Koszt nabycia udziałów wspólnika wynosił 10 000 zł. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegać będzie kwota wynosząca 140 000 zł. Zgodnie z art. 30a ust. 1

pkt 4 u.p.d.o.f. podatek od udziału w zyskach osób prawnych opłacany jest w formie zryczałtowanej, przy zastosowaniu stawki w wysokości 19%.

Otrzymane przez wspólników spółek kapitałowych składniki majątku polikwidacyjnego (środki trwałe, WNiP, zapasy i towary) – w sytuacji, w której będą wykorzystywane przez nich w działalności gospodarczej – wycenia się w wartości początkowej nie wyższej niż wartość rynkowa. Wynika to z art. 22g ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f. oraz art. 16g ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.p. Za wartość rynkową, zgodnie z art. 12 ust. 5 u.p.d.o.p., uznaje się wartość otrzymanych rzeczy lub praw określoną na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.

Równocześnie w art. 22g ust. 14b u.p.d.o.f. lub art. 16g ust. 10b u.p.d.o.p. ustawo-

dawca nakazuje kontynuować wycenę składników majątku (chodzi o otrzymane przez wspólników likwidowanej spółki środki trwałe oraz WNiP, które wchodziły w skład tego przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa albo komercjalizowanej własności intelektualnej) zgodnie z zasadami obowiązującymi w likwidowanej spółce²⁷.

4. Podsumowanie

Jedną z niewątpliwych zalet handlowych spółek osobowych, w porównaniu ze spółkami kapitałowymi, jest stosunkowo prosty i szybki przebieg jej likwidacji. Obowiązki likwidacyjne, a w ślad za tym implikacje podatkowe, uzależnione są zarówno od podmiotu likwidowanego, jak i jego formy prawnej. Likwidacja – jako proces – jest rozłożona w czasie, co powinno zostać uwzględnione na etapie podejmowania decyzji o zakończeniu bytu danego podmiotu.

27 Por. wyrok WSA w Warszawie z 13 października 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 3756/14, Legalis.

Podstawa prawna:

- art. 869, 875 k.c.,
- art. 58, 71, 83, 274, 461 k.s.h.,
- § 24-26 r.p.k.p.r.
- art. 14 ust. 2 pkt 17, art. 14 ust. 3 pkt 10, art. 14 ust. 3 pkt 12, art. 22g ust. 1 pkt 5, art. 22g ust. 14b, art. 24 ust. 3a, 3b, 3d, art. 24 ust. 5 pkt 3, art. 44 ust. 15 u.p.d.o.f.,
- art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. e, art. 8 ust. 6, art. 12 ust. 4 pkt 3a lit. a, art. 12 ust. 4 pkt 3b lit. a, art. 12 ust. 5, art. 16g ust. 1 pkt 5, art. 16g ust. 10b u.p.d.o.p.,
- art. 12 ust. 1 pkt 5 lit. f oraz ust. 10, art. 20 ust. 6 u.z.p.d.,
- art. 5, 7, 14, 29a, art. 91 ust. 7, art. 96 ust. 6, art. 111 ust. 4 u.p.t.u.



Artykuł pochodzi z książki Wydawnictwa C.H. Beck „Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2020” pod. red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Holdy, <https://www.ksiegarnia.beck.pl/19591-podatkowe-i-bilansowe-zamkniecie-roku-2020-artur-holda>

ZASADA WYCZERPANIA PRAW AUTORSKICH DO CYFROWYCH EGZEMPLARZY UTWORÓW W ORZECZNICTWIE TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ – CZ. 1

Wraz ze wzrostem współczynnika cyfryzacji rośnie także potrzeba należytej ochrony cyfrowych egzemplarzy utworów przed naruszeniami praw autorskich. Problem granic prawnoautorskiej ochrony utworów w wersji cyfrowej łączy zawite kwestie techniczne z nie mniej skomplikowanymi kwestiami prawnymi, zarówno na szczeblu międzynarodowym, jak i krajowym. Celem niniejszej pracy jest omówienie precedensowych orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwanego dalej „Trybunałem” lub „TSUE”) stanowiących kamienie milowe w procesie kształtowania unijnej zasady wyczerpania praw autorskich do cyfrowych egzemplarzy utworów¹. Ze względu na to, że przedmiotowe opracowanie przedstawia ewolucję orzecznictwa TSUE w ostatniej dekadzie, obszerność zagadnienia wymagała podzielenia artykułu na dwie części. W części drugiej, w kolejnym wydaniu Biuletynu, przedstawione zostanie orzecznictwo TSUE dotyczące odstępstw od prawa do zwielokrotniania cyfrowych egzemplarzy utworów i braku zasady wyczerpania praw autorskich do tych egzemplarzy.

1. Regulacja prawa do rozpowszechniania i zasady wyczerpania praw autorskich w dyrektywach unijnych

Prawo do rozpowszechniania (ang. *distribution right*) w prawodawstwie unijnym zostało uregulowane w dwóch odrębnych aktach prawnych, tj. w dyrektywie 2009/24 (tzw. dyrektywa w sprawie oprogramowania albo dyrektywa *software*)² oraz w dyrektywie 2001/29 (tzw. dyrektywa autorska lub dyrektywa *InfoSoc*)³. W zakresie prawa do rozpowszechniania art. 4 ust. 1 dyrektywy *InfoSoc* stanowi, że „Państwa Członkowskie powinny przewidzieć dla autorów wyłączne prawo do zezwalania lub zabrania jakiegokolwiek formy publicznego rozpowszechniania oryginału swoich utworów lub ich kopii w

drodze sprzedaży lub w inny sposób”. Z kolei art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy w sprawie oprogramowania określa, że „(...) prawa wyłączne uprawnionego (...) obejmują prawo do wykonywania lub zezwalania na jakąkolwiek formę publicznej dystrybucji, włącznie z wypożyczeniem oryginalnego programu komputerowego lub jego kopii”. Naturalnie pojęcie „rozpowszechniania” znane jest również w polskim prawie (*vide* art. 50 ust. 2 i 3 ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych⁴, dalej: u.p.a.), jednakże zgodnie z zasadą prymatu prawa unijnego nad prawem krajowym, pojęcie to winno być interpretowane zgodnie z prawem UE.

W ramach prawa do rozpowszechniania, w prawie unijnym wykształciła się zasada

Justyna Kyć

Menedżer, radca prawny w Departamencie Prawnym. Od 2017 r. związana z Russell Bedford Poland. Specjalizuje się w obsłudze klientów korporacyjnych, w szczególności w zakresie sporządzania i negocjacji umów handlowych oraz świadczenia bieżącego doradztwa prawnego. Jej doświadczenie obejmuje obsługę klientów z wielu branż, w tym również podmiotów z sektora publicznego. Posiada też bogate doświadczenie w prowadzeniu sporów i reprezentacji klientów przed sądami powszechnymi oraz administracyjnymi. W Kancelarii Russell Bedford zajmuje się przede wszystkim sprawami z zakresu prawa cywilnego i gospodarczego oraz kompleksową obsługą transakcji M&A. Jest absolwentką Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach oraz Międzywydziałowych Studiów Europejskich w College of Europe/Collège d'Europe w Brugii (Natolin Campus). Ukończyła także studia podyplomowe z zakresu zamówień publicznych, prowadzone przez Szkołę Główną Handlową w Warszawie. W 2020 r. została magistrem prawa francuskiego (Université de Poitiers). Od 2020 r. słuchaczka Centrum Praw Własności Intelektualnej im. H. Grocjusza. Od 2015 r. członek Okręgowej Izby Radców Prawnych w Katowicach.

Słowa kluczowe: prawo autorskie, program komputerowy, utwory w wersji cyfrowej, oprogramowanie, kopia, licencja, użyczenie, sprzedaż, rozpowszechnianie, prawo do rozpowszechniania, orzecznictwo, własność intelektualna, TSUE,

1 Z uwagi na ograniczone do konkretnej tematyki ramy niniejszego opracowania, nie są w nim poruszane aspekty dotyczące ochrony w oparciu o prawo własności przemysłowej, tj. ochrony patentowej.

2 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/24/WE z 23 kwietnia 2009 r. w sprawie ochrony prawnej programów komputerowych (Wersja skodyfikowana), Dz.Urz. L 111, s. 16.

3 Dyrektywa 2001/29/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 22 maja 2001 r. w sprawie harmonizacji niektórych aspektów praw autorskich i pokrewnych w społeczeństwie informacyjnym, Dz.Urz. L 167, s. 10.

4 Ustawa z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych, t.j. Dz.U. 2019 poz. 1231 z późn. zm.

wyczerpania praw autorskich. Zasada ta wywodzi się z niemieckiego i amerykańskiego prawa, lecz jest również znana w prawie polskim (*vide* art. 51 ust. 3 u.p.a.⁵). W prawie unijnym sens istnienia tej zasady sprowadza się do próby osiągnięcia równowagi między ochroną praw autorskich a swobodą przepływu towarów i usług na wspólnym rynku, bowiem to swobodny przepływ towarów i usług leży u podstaw europejskiej integracji gospodarczej i jest wartością nadrzędną w UE. W poszukiwaniu balansu pomiędzy ochroną praw autora a pryncypiami stworzenia obszaru wspólnego rynku bez granic wewnętrznych, szereg dyrektyw (w tym dyrektywa w sprawie oprogramowania i dyrektywa InfoSoc) przewiduje unijną zasadę wyczerpania praw, celem zapewnienia możliwości korzystania z praw autorskich na wspólnym rynku.

Dyrektywa *software* reguluje zasadę wyczerpania w art. 4 ust. 2 stanowiąc, że „prawo do rozpowszechniania na obszarze Wspólnoty oryginału lub kopii danego utworu wyczerpuje się tylko w przypadku pierwszej sprzedaży danego przedmiotu lub innego przeniesienia własności na obszarze Wspólnoty przez podmiot praw autorskich lub za jego zezwoleniem”. Z kolei dyrektywa *InfoSoc* w art. 4 ust. 2 określa, że „pierwsza sprzedaż na terytorium Wspólnoty kopii programu komputerowego przez uprawnionego lub za jego zgodą wyczerpuje prawo dystrybucji na terytorium Wspólnoty tej kopii, z wyjątkiem prawa do kontroli dalszych wypożyczeń programu lub jego kopii”.

Pozornie wydaje się, że kwestia wy-

czepiania praw autorskich została uregulowana wprost w ww. dyrektywach i zgodnie z zasadą *clara non sunt interpretanda* nie ma potrzeby, by angażować TSUE do wykładni tej zasady. Niemniej jednak należy mieć na uwadze brzmienie pkt. 28 i 29 preambuły do dyrektywy *InfoSoc*:

„(28) „Ochrona prawa autorskiego na mocy niniejszej dyrektywy obejmuje wyłączne prawo do kontrolowania dystrybucji utworu w postaci materialnego nośnika. Pierwsza sprzedaż na obszarze Wspólnoty oryginału utworu lub jego kopii przez podmiot praw autorskich lub za jego zezwoleniem wyczerpuje całkowicie prawo do kontrolowania odsprzedaży tego przedmiotu na obszarze Wspólnoty (...),

(29) Problem całkowitego wykorzystania nie powstaje w przypadku usług, w szczególności usług świadczonych przez internet (...).”

W świetle powyższego powstaje zatem pytanie, czy istnieje możliwość wyczerpania prawa do rozpowszechniania cyfrowego egzemplarza utworu? Z odpowiedzią na to pytanie na przestrzeni ostatniej dekady mierzył się Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

2. Wyczerpanie praw autorskich do programów komputerowych – wyrok TSUE w sprawie *UsedSoft GmbH v. Oracle International Corp.*⁶

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu pomiędzy *UsedSoft* a *Oracle* były następujące. Spółka *Oracle* tworzyła i rozpowszechniała, m.in. poprzez system pobierania plików z internetu, programy komputerowe przeznaczone dla sieci typu klient-serwer. Polega-

ło to na tym, że klient pobierał kopię programu bezpośrednio ze strony internetowej *Oracle* na swój komputer. Przyznane w umowie licencyjnej prawo do korzystania z takiego programu obejmowało uprawnienie do trwałego przechowywania jego kopii na serwerze i udostępnienia go maksymalnie 25 użytkownikom poprzez pobranie oprogramowania do pamięci głównej ich komputerów. Zgodnie z tymi umowami licencyjnymi klient uzyskiwał, wyłączenie do celów własnej działalności gospodarczej, bezterminowe i nieprzenoszalne prawo do korzystania z oprogramowania. W ramach umowy serwisowania przewidziana była możliwość pobierania ze strony internetowej *Oracle* uaktualnionych wersji danego programu komputerowego (*updates*) oraz programów służących poprawieniu błędów (*patches*). *UsedSoft* był niemiecką spółką, która sprzedawała licencje odkupione od klientów *Oracle*. Klienci *UsedSoft*, którzy jeszcze nie byli posiadaczami oprogramowania, pobierali je, po nabyciu „używanej” licencji, bezpośrednio ze strony internetowej *Oracle*. Klienci, którzy byli już posiadaczami tego oprogramowania, mogli dokupić licencje lub ich części dla dodatkowych użytkowników. W takim przypadku klienci ci pobierali oprogramowanie do pamięci głównej komputerów tych dodatkowych użytkowników.

Oracle pozwała *UsedSoft* przed niemiecki sąd domagając się zakazania stosowania tej praktyki. *Oracle* wygrał sprawę przed sądem niemieckim zarówno w I, jak i II instancji, jednak rozpoznający ten spór w ostatniej instancji *Bundesgerichtshof* (niemiecki Najwyższy Sąd Federalny) wystąpił do Trybunału o dokonanie w tym kontekście wykładni dyrektywy 2009/24.

5 Przepis ten stanowi, że „Wprowadzenie do obrotu oryginału albo egzemplarza utworu na terytorium Europejskiego Obszaru Gospodarczego wyczerpuje prawo do zezwalania na dalszy obrót takim egzemplarzem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z wyjątkiem jego najmu lub użyczenia”.

6 Wyrok TSUE z 3 lipca 2012 r., *UsedSoft GmbH v. Oracle International Corp.*, C-128/11.

Sąd krajowy zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

1) Czy ten, kto może powołać się na wyczerpanie prawa do [rozpowszechniania] kopii programu komputerowego, jest „uprawnionym nabywcą” w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy 2009/24?

2) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy prawo do [rozpowszechniania] kopii programu komputerowego wyczerpuje zgodnie z art. 4 ust. 2 dyrektywy 2009/24 [...] sporządzenie przez nabywcę kopii poprzez [pobranie] programu z internetu na nośnik danych za zgodą [podmiotu praw autorskich]?

3) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej również na pytanie drugie: czy także ten, kto nabył „używaną” licencję na oprogramowanie, może w odniesieniu do sporządzenia kopii programu powołać się „jako uprawniony nabywca”, na podstawie art. 5 ust. 1 i art. 4 ust. 2 dyrektywy 2009/24, na wyczerpanie prawa do [rozpowszechniania] kopii programu komputerowego sporządzonej przez pierwszego nabywcę poprzez [pobranie] programu z internetu na nośnik danych za zgodą [podmiotu praw autorskich], jeżeli pierwszy nabywca usunął swoją kopię programu albo jej nie używa?

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej postanowił odpowiedzieć na drugie pytanie w pierwszej kolejności. Dotyczyło ono tego, czy i pod jakimi warunkami pobranie z internetu kopii programu komputerowego, na które zezwolił podmiot praw autorskich, może prowadzić do wyczerpania prawa do rozpowszechniania tej kopii w UE w rozumieniu art. 4 ust. 2 dyrektywy 2009/24. Według TSUE istnieje kilka możliwych interpretacji art. 4 ust. 2 dyrektywy 2009/24. Wedle jednej z nich

art. 4 ust. 2 można by interpretować w ten sposób, że wiąże on prawne konsekwencje wyczerpania prawa do rozpowszechniania z pierwszą sprzedażą kopii programu i niekoniecznie zakłada wprowadzenie do obrotu fizycznej kopii tego programu. Ewentualnie art. 4 ust. 2 można by zastosować w drodze analogii w przypadku sprzedaży programu komputerowego w drodze transmisji on-line. Wynikałoby to z niezamierzonej luki w dyrektywie, która nie reguluje ani nie przewiduje transmisji programów komputerowych on-line.

Trzecia wykładnia oznaczałaby, że art. 4 ust. 2 nie miałby zastosowania, ponieważ wyczerpanie prawa do rozpowszechniania na podstawie tego przepisu zawsze zakłada wprowadzenie do obrotu fizycznej kopii programu przez podmiot praw autorskich lub za jego zgodą. Innymi słowy, autorzy dyrektywy celowo powstrzymali się od rozszerzenia przepisu dotyczącego wyczerpania na transmisję programów komputerowych w internecie. W tym względzie

Trybunał stwierdził, że w celu ustalenia czy prawo podmiotu praw autorskich do rozpowszechniania jest wyczerpane, należy najpierw zbadać, czy stosunek umowny między podmiotem praw autorskich a jego klientem może być uznany za „pierwszą sprzedaż [...] kopii programu” w rozumieniu art. 4 ust. 2 dyrektywy 2009/24.

Jednocześnie Trybunał uznał, że pojęcie „sprzedaży”, o którym mowa w art. 4 ust. 2 dyrektywy 2009/24, należy uznać za autonomiczne pojęcie prawa Unii Europejskiej, które należy interpretować w sposób jednolity w całej UE. Trybunał oparł się na powszechnie przyjętej i szerokiej definicji tego pojęcia jako „umowy, na mocy której osoba, w zamian za zapłatę, przenosi na inną osobę swoje prawa własności do rzeczy materialnej lub niematerialnej należącej do niej”.

W związku z tym transakcja handlowa prowadząca, zgodnie z art. 4 ust. 2 dyrektywy 2009/24, do wyczerpania prawa do rozpowszechniania kopii programu komputerowego musi wiązać się z przeniesieniem prawa własności tej kopii. Zdaniem Trybunału tak właśnie stało się w przypadku pobierania programów komputerowych Oracle ze strony internetowej producenta oprogramowania. W istocie, w sytuacji takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym nie ma znaczenia, czy kopia programu komputerowego została udostępniona klientowi przez podmiot praw autorskich poprzez pobranie jej ze strony internetowej lub za pomocą nośnika materialnego, takiego jak CD-ROM lub DVD.

Zdaniem Trybunału ograniczenie stosowania zasady wyczerpania przewidzianej w art. 4 ust. 2 dyrektywy 2009/24 wyłącznie do kopii sprzedawanych na nośniku materialnym pozwoliłoby podmiotowi praw autorskich na kontrolowanie odsprzedaży kopii pobranych z internetu i żądanie dodatkowego wynagrodzenia przy każdej nowej sprzedaży, nawet jeśli pierwsza sprzedaż kopii umożliwiła już podmiotowi praw autorskich uzyskanie odpowiedniego wynagrodzenia. Takie ograniczenie odsprzedaży kopii programów komputerowych pobranych z internetu wykraczałoby poza to, co jest konieczne do ochrony konkretnego przedmiotu objętego daną własnością intelektualną.

Ponadto biorąc pod uwagę zawarcie umowy o świadczenie usług serwisowych mającej na celu naprawę i aktualizację pierwotnie nabytej kopii, wyczerpanie prawa do rozpowszechniania na podstawie art. 4 ust. 2 dyrektywy 2009/24 rozciąga się na kopię programu komputerowego sprzedawanego w postaci poprawionej i zaktualizowa-

nej przez podmiot praw autorskich. Jednocześnie Trybunał zastrzegł, że w przypadku, gdy licencja nabyta przez pierwszego nabywcę dotyczy większej liczby użytkowników niż jest mu to potrzebne, nabywca nie jest upoważniony, ze względu na skutek wyczerpania prawa do rozpowszechniania na podstawie art. 4 ust. 2 dyrektywy 2009/24, do podziału licencji i odsprzedaży jedynie prawa użytkownika danego programu komputerowego odpowiadającego określonej przez niego liczbie użytkowników. Zgodnie z powyższym, zdaniem TSUE na drugie zadane pytanie należało odpowiedzieć, że wykładni art. 4 ust. 2 dyrektywy 2009/24 należy dokonywać w taki sposób, iż prawo do rozpowszechniania kopii programu komputerowego zostaje wyczerpane, jeśli podmiot praw autorskich, który zezwolił, choćby i nieodpłatnie, na pobranie tej kopii z internetu na nośnik danych, również przyznał, w zamian za zapłatę ceny mającej umożliwić mu uzyskanie wynagrodzenia odpowiadającego wartości gospodarczej kopii dzieła, którego jest on właścicielem, prawo do nieograniczonego w czasie korzystania z tej kopii.

W zakresie pytania pierwszego i trzeciego TSUE uznał, że zadając je sąd krajowy chciał w istocie ustalić, czy i w jakich warunkach nabywca używanych licencji na programy komputerowe, takich jak te sprzedawane przez UsedSoft może, wskutek przewidzianego w art. 4 ust. 2 dyrektywy 2009/24 wygaśnięcia prawa do rozpowszechniania, zostać uznany za „uprawnionego nabywcę” w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy 2009/24, który zgodnie z tym przepisem jest uprawniony do zwielokrotniania danego programu komputerowego. W następstwie odpowiedzi udzielonej na pytanie drugie Trybunał orzekł, że ponieważ podmiot praw autorskich nie

może sprzeciwić się odsprzedaży kopii programu komputerowego, do którego prawo rozpowszechniania tego podmiotu zostało wyczerpane, drugi nabywca tej kopii i każdy kolejny nabywca są „legalnymi nabywcami” tej kopii.

Podsumowując, według TSUE prawo do rozpowszechniania kopii programu komputerowego zostaje wyczerpane, jeśli podmiot uprawniony zezwolił na pobranie tej kopii z internetu na nośnik danych w zamian za zapłatę ceny stanowiącej ekwiwalent wynagrodzenia za prawo do nieograniczonego w czasie korzystania z tej kopii.

W przypadku odsprzedaży licencji obejmującej odsprzedaż kopii programu komputerowego pobranej ze strony internetowej podmiotu praw autorskich, która to licencja została początkowo przyznana pierwszemu nabywcy na czas nieograniczony i w zamian za zapłatę ceny mającej mu umożliwić uzyskanie wynagrodzenia odpowiadającego wartości gospodarczej kopii jego dzieła, nabywca tej licencji, podobnie jak każdy następny, może się powołać na wyczerpanie prawa do rozpowszechniania i może zostać uznany za uprawnionego nabywcę kopii programu komputerowego. Aby jednak nastąpiło wyczerpanie prawa, nabywca początkowy musi w momencie odsprzedaży dezaktywować swoją kopię oprogramowania.

Omawiany wyrok miał charakter precedensowy, ponieważ dotychczasowe stanowisko doktryny i orzecznictwa było takie, iż instytucja wyczerpania może dotyczyć wyłącznie egzemplarzy utworów mających materialną postać. Warto jednak zaznaczyć, że omawiane orzeczenie Trybunału odnosi się tylko do wykładni art. 4 ust. 2 dy-

rektywy w sprawie oprogramowania, co oznacza, że dotyczy on tylko programów komputerowych, nie zaś do wszelkich cyfrowych egzemplarzy innych utworów (np. e-booków czy gier wideo).

3. Zasada wyczerpania praw autorskich a gry wideo – wyrok TSUE w sprawie *Nintendo v. PC Box*⁷

Orzeczenie w niniejszej sprawie zapadło na kanwie następującego stanu faktycznego. Przedsiębiorstwa Nintendo, będące członkami grupy zajmującej się tworzeniem i produkcją gier wideo, sprzedają dwie kategorie produktów dla tych gier, a mianowicie przenośne konsole gier wideo, konsole „DS” i stacjonarne konsole gier wideo, konsole „Wii”.

Przedsiębiorstwa Nintendo zastosowały środki technologiczne, a mianowicie zamontowany w konsolach system uwierzytelnienia oraz kod zaszyfrowany na nośniku, na którym zapisane są gry wideo chronione prawem autorskim. Powyższe środki uniemożliwiały korzystanie z nielegalnych kopii gier wideo. Gry, które nie są opatrzone kodem, nie mogły być odtwarzane na żadnym z dwóch rodzajów urządzeń sprzedawanych przez przedsiębiorstwa Nintendo. Przedsiębiorstwa Nintendo stwierdziły istnienie urządzeń spółki PC Box, które w momencie zainstalowania ich w konsoli pozwalały na obejście systemu zabezpieczenia zamontowanego na sprzęcie (hardware) i korzystanie z nielegalnych kopii gier wideo. Inaczej mówiąc, oferowane przez spółkę PC Box tzw. mod chipy były elementami sprzętowymi, pozwalającymi na wyłączenie wbudowanego systemu zabezpieczeń oraz odtwarzanie gier i programów na nośnikach bez kodu Nintendo. Wyłączenie systemu zabezpieczeń miało

⁷ Wyrok TSUE z 23 stycznia 2014 r., *Nintendo v. PC Box*, C-355/12.

dwa aspekty – po pierwsze umożliwiało korzystanie z kopii gier wideo (w tym wykonanych nielegalnie). Po drugie, umożliwiało uruchomienie i korzystanie z niezależnie stworzonych aplikacji i gier, które nie były autoryzowane przez Nintendo. Mod chipy były sprzedawane przez PC Box wraz z pakietem takich niezależnie stworzonych programów. Zgodnie z deklaracjami spółki właśnie uruchamianie takich programów miało być również podstawowym przeznaczeniem mod chipów.

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony przez włoski sąd (Tribunale di Milano) w celu wyjaśnienia następujących kwestii:

1) Czy wykładni art. 6 dyrektywy 2001/29 w związku z motywem 48 tej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że ochrona zabezpieczających środków technologicznych związanych z utworami lub przedmiotami objętymi ochroną prawa autorskiego może rozciągać się również na system produkowany i sprzedawany przez to samo przedsiębiorstwo, w ramach którego na sprzęcie (hardware) zostało zainstalowane urządzenie mające rozpoznawać na odrębnym nośniku zawierającym podlegający ochronie utwór (grę wideo produkowaną przez to samo przedsiębiorstwo, jak też przez podmioty trzecie, będące podmiotami praw do podlegających ochronie utworów) i kod dostępu, w którego braku rzeczony utwór nie może być odtwarzany i używany w ramach tego systemu, który, wraz z urządzeniem stanowiącym jego część, wyklucza w ten sposób wszelką interoperacyjność z komplementarnymi urządzeniami i produktami niepołączącymi od przedsiębiorstwa produkującego sam system?

2) Czy wykładni art. 6 dyrektywy 2001/29 w związku z motywem 48 tej dyrektywy – w razie konieczności dokonania

oceny, czy wykorzystanie produktu lub części składowej do obejścia technologicznego środka zabezpieczającego przeważa nad innymi celami lub formami wykorzystania, które są istotne z handlowego punktu widzenia – można dokonywać w ten sposób, że sąd krajowy powinien odwołać się do kryteriów oceny kładących nacisk na szczególne przeznaczenie przypisane tym produktom lub częściom przez podmiot praw do produktu zawierającego treści objęte ochroną, czy też raczej alternatywnie lub uzupełniająco sąd ten powinien odwołać się do kryteriów ilościowych opartych na skali porównywanych form wykorzystania lub kryteriach jakościowych związanych z charakterem i znaczeniem takich form wykorzystania?

Pytania sądu krajowego zmierzały zatem do ustalenia dwóch kwestii. Po pierwsze, czy ochronie na podstawie art. 6 dyrektywy 2001/29/WE podlega tylko część systemu zabezpieczeń zapisana na nośniku (czyli specjalny kod uniemożliwiający korzystanie z nielegalnych kopii gier wideo), czy również elementy systemu wbudowane w konsolę. Po drugie, czy przy ocenie przeznaczenia środków służących do usuwania zabezpieczeń należy uwzględnić deklaracje ich producenta, czy rzeczywiste wykorzystanie.

W wyroku z 23 stycznia 2014 r. Trybunał przypomniał, że gry wideo stanowią złożony materiał obejmujący nie tylko program komputerowy, ale także elementy graficzne i dźwiękowe, które – pomimo że zostały zakodowane w języku programowania – mają samoistnie charakter twórczy. Oryginalne programy komputerowe są chronione prawem autorskim, do którego odnosi się powyższa dyrektywa, gdyż są wyrazem własnej twórczości ich autora. Wniosek ten jest szczególnie istotny, ponieważ wydaje się zawężać zakres stosowania dyrektywy w sprawie oprogramowania i – co

najważniejsze – potwierdza charakter *lex specialis* tej dyrektywy w stosunku do dyrektywy InfoSoc. Jak stwierdziła w swojej opinii rzecznik generalny Eleanor Sharpston, szczególny charakter dyrektywy w sprawie oprogramowania oznacza, że jej przepisy mają pierwszeństwo przed przepisami dyrektywy InfoSoc, ale tylko wtedy, gdy materiał chroniony wchodzi w całości w zakres tej pierwszej.

Konsekwencje tego stwierdzenia są szczególnie istotne dla branży gier wideo, ponieważ wydają się ograniczać możliwość zastosowania wniosków, do których TSUE doszedł w wyroku w sprawie UsedSoft do przedmiotów objętych wyłącznie zakresem stosowania dyrektywy 2009/24, tj. wyłącznie do programów komputerowych. W zakresie relacji pomiędzy ochroną programów komputerowych a ochroną innych kategorii twórczości TSUE wskazał wprost, że dyrektywa 2009/24 stanowi *lex specialis* w stosunku do dyrektywy 2001/29. Zgodnie bowiem z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2009/24 przewidziana w niej ochrona ogranicza się do programów komputerowych. Tymczasem z postanowienia odsyłającego wynika, że gry wideo, takie jak te będące przedmiotem postępowania głównego stanowią złożony materiał obejmujący nie tylko program komputerowy, ale także elementy graficzne i dźwiękowe, które – mimo że zostały zakodowane w języku programowania – mają samoistnie charakter twórczy, niedający sprowadzić się wyłącznie do wspomnianego zakodowania. W zakresie, w jakim gra wideo, w tym wypadku jej elementy graficzne i dźwiękowe, przyczyniają się do oryginalności utworu, są one, wraz z całością danego dzieła, chronione prawem autorskim w ramach reżimu ustanowionego przez dyrektywę 2001/29.

Można z tego wnosić, że z punktu widzenia prawa autorskiego war-

stwa audiowizualna gry wideo powinna być oceniana odrębnie od warstwy programu komputerowego i chroniona na odmiennych zasadach – wynikających właśnie z dyrektywy 2001/29. W przypadku gdy dana forma eksploatacji tak złożonej całości dotyka obu warstw, konieczne jest zastosowanie tej dyrektywy, która zapewnia wyższy poziom ochrony.

W omawianym przypadku ten wyższy poziom zapewniają przepisy dyrektywy 2001/29 i dlatego to one powinny zostać zastosowane w sprawie. W konsekwencji może to oznaczać wyłączenie na mocy prawa UE możliwości istnienia rynku używanych gier wideo, które zostały „tylko” licencjonowane (np. na platformie gog), a nie sprzedane użytkownikowi w wersji „pudełkowej”.

W dalszej części orzeczenia Trybunał stwierdził, że ochrona prawna przysługuje wyłącznie środkom technologicznym, których celem jest powstrzymanie lub wyeliminowanie nieautoryzowanych czynności zwielokrotniania, publicznego udostępniania utworów i podawania ich do publicznej wiadomości czy też rozpowszechniania utworów, w przypadku których wymagana jest zgoda podmiotu praw autorskich. Powyższa ochrona prawna musi szanować zasadę proporcjonalności i nie powinna zabraniać urządzeń lub działań, których istotne z handlowego punktu widzenia cel i wykorzystanie są inne niż obchodzenie zabezpieczenia technicznego w niedozwolonych celach. Trybunał podkreślił, że oceny zakresu ochrony prawnej środków technologicznych nie można opierać na przeznaczeniu konsoli zamierzonym przez podmiot praw autorskich, lecz należy raczej rozpatry-

wać cel urządzeń wykorzystywanych do obchodzenia środków zabezpieczenia z uwzględnieniem, stosownie do okoliczności danego przypadku, sposobu, w jaki urządzenia te są faktycznie używane przez osoby trzecie. Trybunał zachęcił zatem sąd krajowy do zbadania, czy inne skuteczne środki zabezpieczenia mogłyby – wciąż zapewniając porównywalny poziom ochrony praw podmiotu praw autorskich – stanowić mniejszą ingerencję w działania osób trzecich lub ustanawiać mniej ograniczeń dla owych działań. W tym celu sąd krajowy powinien wziąć pod uwagę koszty związane z różnymi rodzajami środków technologicznych, aspekty techniczne i praktyczne ich wprowadzenia oraz rezultaty porównania skuteczności tych różnych rodzajów środków technologicznych w zakresie ochrony praw podmiotu praw autorskich, z zaznaczeniem jednak, że ta skuteczność nie musi być bezwzględna.

Odpowiedź na drugie pytanie interpretowane jest przez niektórych komentatorów w ten sposób, że otwiera ona drogę do zakwestionowania „nadmiernych” zabezpieczeń technicznych w kontekście celu, do którego zabezpieczenia te faktycznie dążą, tj. nie tylko do ograniczenia naruszeń praw autorskich, ale również kontroli rynku lub ograniczania konkurencji.

4. Możliwość wypożyczenia cyfrowego egzemplarza utworu – wyrok TSUE w sprawie *Vereniging Openbare Bibliotheken v Stichting Leenrecht*⁸

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczył wykładni art. 4 ust. 2 dyrektywy InfoSoc oraz art. 1 ust. 1, art. 2 ust. 1 lit. b) i art. 6 ust. 1

dyrektywy w sprawie prawa najmu i użyczenia własności intelektualnej⁹ i został przedstawiony TSUE w ramach sporu pomiędzy Vereniging Openbare Bibliotheken (stowarzyszeniem bibliotek publicznych, zwanym dalej „VOB”) a Stichting Leenrecht (fundacją prawa użyczenia, zwaną dalej „Stichting”), dotyczącego ewentualnego naruszenia wyłącznego prawa użyczenia, o którym mowa w art. 1 ust. 1 dyrektywy 2006/115.

Orzeczenie zapadło w następującym stanie faktycznym. Biblioteki w Niderlandach użyczają książek papierowych i w zamian wypłacają fundacji Stichting pewną zryczałtowaną kwotę. Stichting dystrybuuje pobrane wynagrodzenie na rzecz podmiotów praw autorskich. Wysokość kwoty wynagrodzenia z tytułu użyczenia jest określana przez Stichting Onderhandeligen Leenvergoedingen (zwaną dalej „StOL”). W 2010 r. StOL ostatecznie zdecydowała, że użyczenie elektroniczne książki cyfrowej nie jest objęte zwolnieniem od tego wynagrodzenia. Następnie rząd niderlandzki sporządził projekt ustawy o bibliotekach, w którym przewidziano – w odniesieniu do użyczenia elektronicznego książek cyfrowych na odległość – utworzenie krajowej biblioteki cyfrowej. Projekt ten opierał się na przesłance, że użyczenie elektroniczne książek cyfrowych nie jest objęte zwolnieniem. VOB podważyło ten projekt ustawy i wniosło skargę do sądu.

W tych okolicznościach Rechtbank Den Haag (sąd w Hadze) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

1) Czy art. 1 ust. 1, art. 2 ust. 1 lit. b)

8 Wyrok TSUE z 10 listopada 2016 r., *Vereniging Openbare Bibliotheken v Stichting Leenrecht*, C-174/15.

9 Dyrektywa 2006/115/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 12 grudnia 2006 r. w sprawie prawa najmu i użyczenia oraz niektórych praw pokrewnych prawu autorskiemu w zakresie własności intelektualnej, Dz.Urz. L 376, s. 28.

i art. 6 ust. 1 dyrektywy 2006/115 należy interpretować w ten sposób, że »użyczenie« w rozumieniu tych przepisów oznacza również przekazanie do korzystania z chronionych prawem autorskim powieści, zbiorów opowiadań, biografii, książek podróżniczych, książek dla dzieci i literatury młodzieżowej, które nie służy osiągnięciu bezpośredniej lub pośredniej korzyści gospodarczej lub handlowej i dokonywane jest przez instytucję dostępną publicznie w ten sposób, że:

- kopia w postaci cyfrowej (reprodukcja A) zostaje umieszczona na serwerze instytucji z możliwością zwielokrotnienia tej kopii przez użytkownika poprzez pobranie na swój własny komputer (reprodukcja B),
- przy czym z kopii sporządzonej przez użytkownika w wyniku pobrania (reprodukcji B) nie da się korzystać po upływie pewnego okresu oraz
- inni użytkownicy nie mogą w tym okresie pobrać kopii (reprodukcji A) na swój komputer?

2) Jeżeli na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi twierdzącej – czy art. 6 dyrektywy 2006/115 lub inny przepis prawa Unii sprzeciwia się temu, by państwa członkowskie wiązały stosowanie ograniczenia prawa użyczenia, o którym mowa w art. 6 dyrektywy 2006/115, z warunkiem, by oddana przez instytucję do dyspozycji kopia utworu (reprodukcja A) została wprowadzona do obrotu w drodze pierwszej sprzedaży lub innego pierwszego przeniesienia własności tej kopii w Unii przez podmiot praw autorskich lub za jego zezwoleniem w rozumieniu art. 4 ust. 2 dyrektywy 2001/29?

3) Jeżeli na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi przeczącej – czy art. 6

dyrektywy 2006/115 ustanawia inne wymagania co do pochodzenia kopii oddanej do dyspozycji przez instytucję (reprodukcja A), na przykład by kopia ta pochodziła z legalnego źródła?

4) Jeżeli na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi twierdzącej – czy art. 4 ust. 2 dyrektywy 2001/29 należy interpretować w ten sposób, że pierwsza sprzedaż przedmiotów lub inne pierwsze przeniesienie własności w rozumieniu tego przepisu oznacza również czasowo nieograniczone przekazanie do korzystania z cyfrowej kopii chronionych prawem autorskim powieści, zbiorów opowiadań, biografii, książek podróżniczych, książek dla dzieci i literatury młodzieżowej, którego dokonuje się poprzez pobranie przez internet?

W wyroku z 10 listopada 2016 r. Trybunał orzekł, że art. 1 ust. 1, art. 2 ust. 1 lit. b) i art. 6 ust. 1 dyrektywy 2006/115 należy interpretować w ten sposób, że pojęcie »użyczenia« w rozumieniu tych przepisów obejmuje użyczenie kopii książki w postaci cyfrowej, w przypadku gdy użyczenie to jest dokonywane poprzez umieszczenie tej kopii na serwerze biblioteki publicznej i umożliwienie użytkownikowi zwielokrotnienia wspomnianej kopii poprzez pobranie jej na własny komputer, przy czym w okresie użyczenia pobrana może być tylko jedna kopia, a po upływie tego okresu użytkownik ten nie ma już możliwości korzystania z tej pobranej przez siebie kopii.

Dalej TSUE wskazał, że użyczenie w postaci cyfrowej bezsprzecznie stanowi jedną z nowych form eksploatacji, a tym samym sprawia, że konieczne jest dostosowanie prawa autorskiego do nowych zjawisk gospodarczych. Poza tym wyłączenie w pełni z zakresu stosowania dyrektywy 2006/115 użyczenia w postaci cyfrowej byłoby sprzeczne z ogólną zasadą zapewnienia autorom wysokiego poziomu ochrony.

Następnie Trybunał zbadał, czy publiczne użyczenie cyfrowej kopii książki w modelu »jedna kopia, jeden użytkownik« może wchodzić w zakres stosowania art. 6 ust. 1 dyrektywy. W tym względzie Trybunał zauważył, że biorąc pod uwagę znaczenie publicznego wypożyczania książek w formie cyfrowej oraz w celu zapewnienia zarówno skuteczności wyjątku dotyczącego publicznego wypożyczania, o którym mowa w art. 6 ust. 1 dyrektywy, jak i wkładu tego wyjątku w promocję kultury, nie można wykluczyć, że artykuł ten może mieć zastosowanie, jeżeli operacja dokonywana przez bibliotekę publiczną, między innymi ze względu na warunki określone w art. 2 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, ma zasadniczo podobne cechy do wypożyczania utworów drukowanych. Ma to miejsce w przypadku wypożyczenia cyfrowego egzemplarza książki według wzoru »jeden egzemplarz, jeden użytkownik«. Trybunał stwierdził zatem, że pojęcie »użyczenia« w rozumieniu dyrektywy obejmuje również użyczenie tego rodzaju.

Ponadto Trybunał podkreślił, że art. 6 ust. 1 dyrektywy 2006/115 w związku z motywem 14 tej dyrektywy wskazuje, że konieczna jest ochrona praw autorskich w zakresie prawa użyczenia publicznego, a także w świetle wymogów wynikających z ogólnej zasady nakładającej obowiązek zapewnienia autorom wysokiego poziomu ochrony przewiduje tylko minimalny próg ochrony autorów, jaki jest wymagany w czasie wprowadzania w życie odstępstwa dotyczącego użyczenia publicznego. Z powyższego wynika, że nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwa członkowskie określiły w stosownym przypadku dodatkowe warunki, które mogą wzmocnić ochronę praw autorskich, wykraczając poza zakres ochrony przewidziany wyraźnie przez wspomnianą dyrektywę.

Co istotne, zarówno rzecznik generalny (AG) Maciej Szpunar, sporządzający opinię w przedmiotowej sprawie, jak i TSUE wykluczyli, że zajęcie się kwestią wyczerpania cyfrowego na podstawie dyrektywy *InfoSoc* będzie istotne dla odpowiedzi na pytania zadane przez sąd krajowy.

W tym kontekście szczególnie interesująca jest opinia rzecznika generalnego. Po pierwsze, rzecznik generalny odrzucił pomysł, że wyrok w sprawie *Allposters*¹⁰ może podważać lub ograniczać w jakikolwiek sposób wnioski, które wynikają z wyroku w sprawie *Usedsoft*. AG Maciej Szpunar stwierdził wprost, że ten pierwszy wyrok dotyczy przeniesienia utworu w drodze procesu chemicznego, a nie cyfrowego, bezpośrednio z nośnika materialnego (papieru) na inny nośnik materialny (płótno). To w takim właśnie kontekście Trybunał w tym wyroku orzekł, iż przewidując prawo do rozpowszechniania, prawodawca Unii chciał przyznać autorom kontrolę nad pierwszym wprowadzeniem na rynek każdego materialnego przedmiotu, w którym wyrażony jest ich utwór, zaś zamiana nośnika pociąga za sobą stworzenie nowego przedmiotu (materialnego), a zatem nie można mówić o wyczerpaniu prawa do rozpowszechniania. Natomiast żaden element tej sprawy nie dotyczył tego, czy wyczerpanie tego prawa może nastąpić

w związku z przeniesieniem własności kopii cyfrowej utworu¹¹.

Ponadto rzecznik generalny wskazał, że dyrektywa 92/100 została przyjęta wcześniej niż dyrektywa 2001/29 (tj. dyrektywa *InfoSoc*), i że ta ostatnia, zgodnie z jej motywem 20 i art. 1 ust. 2 lit. b), pozostawia niezmienione obowiązujące przepisy prawa Unii dotyczące między innymi prawa użyczenia przewidzianego w dyrektywie 92/100 (ujednoliconej w dyrektywie 2006/115) i w żaden sposób nie wpływa na nie. Ta ostatnia dyrektywa stanowi zatem *lex specialis* w stosunku do dyrektywy 2001/29. Zresztą taki sam argument został podniesiony w sprawie, która doprowadziła do wydania wyroku *UsedSoft*, i Trybunał odniósł się do niego w sposób analogiczny. Zatem zakwalifikowanie użyczenia książki cyfrowej jako „użyczenia” w rozumieniu dyrektywy 2006/115 nie stoi w sprzeczności z art. 3 dyrektywy 2001/29¹².

AG Maciej Szpunar odniósł się także w swojej opinii do argumentu podniesionego w szczególności przez rząd francuski, zgodnie z którym odmienne traktowanie – z punktu widzenia podatku od wartości dodanej – książek na nośniku materialnym i książek rozpowszechnianych w formie pobierania, dopuszczone przez Trybunał w wyrokach w sprawach Komisja Europejska przeciwko Republice Francuskiej¹³ i Komisja Europejska

przeciwko Wielkiemu Księstwu Luksemburga¹⁴, wskazuje, że te dwie postacie książek nie są równoważne.

Rzecznik generalny zauważył jednak, że zagadnienie, jakie pojawiło się w analizowanej sprawie nie dotyczyło tego, czy książki papierowe i cyfrowe są porównywalne jako takie, lecz kwestii czy użyczenie książek cyfrowych jest równoważne z użyczeniem książek tradycyjnych. W konsekwencji rzecznik generalny uznał, że z tego punktu widzenia te dwie postacie użyczenia są równoważne pod względem cech, które są istotne i mają obiektywnie znaczenie¹⁵.

Wreszcie AG Szpunar wskazał, że owo rozróżnienie pomiędzy książkami papierowymi a książkami cyfrowymi z podatkowego punktu widzenia rodzi poważne pytania co do zgodności z zasadą neutralności, która jest wyrazem zasady równego traktowania w dziedzinie opodatkowania¹⁶. Rzecznik zauważył też, że Komisja opublikowała plan działania w sprawie podatku VAT, w którym wyraźnie przewidziano dostosowanie stawki podatku VAT mającej zastosowanie do książek i czasopism cyfrowych do stawki obowiązującej dla książek papierowych¹⁷. Zdaniem rzecznika podejście to potwierdza stanowisko Komisji przedstawione również w analizowanej przez niego sprawie,

10 Wyrok TSUE z 22 stycznia 2015 r., *Allposters*, C-419/13 – Allposters.com oferowało na swoich stronach internetowych plakaty i inne rodzaje reprodukcji dzieł sztuki znanych malarzy objętych wykorzystywanymi przez Pictoright prawami autorskimi. Allposters oferowało swoim klientom w szczególności reprodukcje w formie plakatów (...) lub płócien malarskich. Celem uzyskania tego ostatniego produktu na plakat papierowy przedstawiający wybrane dzieło sztuki nakładało się najpierw warstwę z tworzywa sztucznego (laminat), następnie figurujący na plakacie obraz przenosiło się za pomocą techniki chemicznej z papieru na płótno malarskie, wreszcie płótno to naciągano na drewnianą ramę. Po dokonaniu tej czynności obraz dzieła zniknął z papierowego nośnika. Allposters określało tę technikę i jej wynik jako „transfer” na płótno malarskie.

11 Opinia Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara przedstawiona 16 czerwca 2016 r. w sprawie C174/15, *Vereniging Openbare Bibliotheken przeciwko Stichting Leenrecht*, akapit 54.

12 *Ibidem*, akapit 55.

13 Wyrok TSUE z 5 marca 2015 r., *Komisja Europejska przeciwko Republice Francuskiej*, C479/13.

14 Wyrok TSUE z 5 marca 2015 r., *Komisja Europejska przeciwko Wielkiemu Księstwu Luksemburga*, C502/13.

15 Opinia Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara przedstawiona 16 czerwca 2016 r., *op. cit.*, akapit 59.

16 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez polski Trybunał Konstytucyjny w sprawie Rzecznik Praw Obywatelskich (C-390/15).

17 Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego z 7 kwietnia 2016 r., dotyczący planu działania w sprawie VAT: W kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT – czas na decyzje [COM(2016) 148 final], s. 12.

zgodnie z którym książki cyfrowe i papierowe są w istocie równoważne¹⁸.

Choć nowe podejście do przepisów o podatku VAT dla publikacji elektronicznych nie ma bezpośredniego związku z prawami autorskimi, to przyjęty przez Komisję Europejską 1 grudnia 2016 r. plan działania w sprawie podatku VAT jest kolejnym krokiem w kierunku zaproponowania, by analogowe i elektroniczne kopie utworów mogły być traktowane w ten sam sposób. Taka zasada „równego” traktowania może nie ograniczać się do dziedziny przepisów dotyczących podatku VAT. W każdym razie należy również przypomnieć, że pakiet zaproponowany przez Komisję nie usuwa publikacji elektronicznych z ich kwalifikacji jako usług świadczonych drogą elektroniczną, ale raczej ustanawia wyjątek od ich traktowania jako takich.

5. Podsumowanie

O ile nie budzi wątpliwości kwestia możliwości odsprzedawania na rynku wtórnym takich nośników materialnych utworów jak książki, płyty CD czy DVD, o tyle odpowiedź na pytanie, czy może istnieć legalny rynek wtórny dla cyfrowych kopii utworów, takich jak ebooki, utwory muzyczne i filmy ściągnięte z internetu, jest dużo trudniejsza i – przynajmniej na poziomie UE – nie ma jeszcze sprecyzo-

wanego stanowiska. Z analizy orzecznictwa TSUE przedstawionego w niniejszym opracowaniu wynika, że co najmniej do końca 2016 r. kwestia związana z istnieniem (lub nie) zasady wyczerpania praw autorskich do cyfrowych kopii utworów innych niż programy komputerowe, tj. w ramach dyrektywy InfoSoc, nadal pozostawała nierozstrzygnięta.

Kwestia ta jest szczególnie złożona, zarówno ze względów praktycznych, jak i prawnych. Po pierwsze, wskazać należy na istotne różnice pomiędzy materialnymi i cyfrowymi kopiami dzieła. W przeciwieństwie do kopii analogowych (np. książki), cyfrowa kopia utworu co do zasady nie podlega żadnej znaczącej degradacji. Oznacza to, że nawet wielokrotne przeczytanie tej samej książki w wydaniu cyfrowym nie wpłynie na jakość posiadanej kopii. Tego samego nie można powiedzieć o fizycznej kopii książki.

Innym argumentem wysuwany niekiedy w celu podkreślenia różnic między kopiami analogowymi i cyfrowymi jest to, że można sprawować większą kontrolę nad przeniesieniem własności kopii materialnej. W tym kontekście często podnosi się, że w przypadku przeniesienia cyfrowej kopii utworu nie sposób upewnić się, czy osoba przenosząca kopię utworu nie zachowa jednocześnie jego oryginału. Oprócz względów technicznych również

ramy prawne wydają się w tym aspekcie niejednoznaczne, co wynika z zaprezentowanej w niniejszym opracowaniu ewolucji orzecznictwa TSUE.

Komentatorzy w 2016 r. podkreślali, że argumenty technologiczne przeciwko dopuszczeniu zasady wyczerpania cyfrowego stają się coraz słabsze z uwagi na rozwój technologii antykopiowania (w tym m.in. możliwości zastosowania technologii *blockchain* do „śledzenia” cyfrowych kopii utworów). Niemniej, z orzecznictwa TSUE do roku 2016 r. należało wysnuć wniosek, iż co do zasady cyfrowe kopie utworów nie podlegały wyczerpaniu prawa, ale wyjątek od tej zasady stanowiły cyfrowe kopie programów komputerowych, które podlegały wyczerpaniu¹⁹. W 2016 r. komentatorzy sygnalizowali, że wyczerpanie cyfrowe może stać się jedną z tych kwestii, których prawo nie rozwiązało wyraźnie w odpowiednim czasie, ale które ostatecznie mogą zostać zrekomensowane przez postęp technologiczny i zmieniające się modele konsumpcji.

Uwaga: w drugiej części artykułu zostanie omówiona tematyka dotycząca orzecznictwa TSUE w kwestiach odstępstw od prawa do zwielokrotniania cyfrowych egzemplarzy utworów i braku zasady wyczerpania praw autorskich do cyfrowych egzemplarzy utworu na gruncie dyrektywy *InfoSoc*.

¹⁸ Opinia Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara przedstawiona 16 czerwca 2016 r., op. cit., akapit 61;
¹⁹ Tak: wyrok TSUE z 3 lipca 2012 r., *UsedSoft*, C-128/11.

Summary

Justyna Kyć

The principle of digital copyright exhaustion in the case law of the Court of Justice of the European Union – part 1

As the digitalization rate increases, so does the need to properly protect digital copyrights from infringement. The problem of legal protection of digital copyrights combines complex technical issues with no less complicated legal issues, both at the international and national level. The aim of this paper is to discuss the precedent decisions of the Court of Justice of the European Union (hereinafter referred to as „the Court” or „CJEU”) which are milestones contributing to the EU principle of digital exhaustion of copyrights. As this paper presents the evolution of the CJEU jurisprudence over the last decade, the complexity of the issue required the paper to be divided into two parts. In the second part, the next edition of the Bulletin will present the CJEU case law on exceptions to the right of reproduction of digital copies of works and on the absence of the principle of digital copyright exhaustion.

Nikol Małaszewska-Dąbrowska

Aplikantka adwokacka przy Okręgowej Radzie Adwokackiej w Warszawie, absolwentka Podyplomowego Studium Prawa Spółek na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Z Kancelarią Russell Bedford związana od 2012 roku. Specjalizuje się w obsłudze podmiotów gospodarczych jak i osób fizycznych w zakresie doradztwa prawnego w postępowaniach cywilnych i karnych. Posiada doświadczenie zawodowe, które obejmuje prowadzenie sporów sądowych. Jest także autorką wielu artykułów o tematyce prawnej i podatkowej, publikowanych w prasie branżowej.

Słowa kluczowe: szkody majątkowe, śmierć poszkodowanego, renta, odszkodowanie, zadośćuczynienie, znaczne pogorszenie sytuacji życiowej, najbliższy członek rodziny, roszczenie, Kodeks cywilny, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

SZKODY MAJĄTKOWE WYNIKAJĄCE ZE ŚMIERCI POSZKODOWANEGO

W przypadku śmierci poszkodowanego osobie dochodzącej roszczenia z tytułu odpowiedzialności za szkody majątkowe przysługuje renta, odszkodowanie czy zadośćuczynienie. Roszczeń tych – wymienionych w art. 446 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny¹ (dalej: k.c.) – można domagać się łącznie bądź tylko niektórych z nich. Przedmiotem analizy Autorki w niniejszym opracowaniu są zagadnienia związane z dochodzeniem powyższych roszczeń – określenie przesłanek ich przyznania, zdefiniowanie uprawnionych osób, wykazanie znacznego pogorszenia ich sytuacji życiowej, miarkowanie rozmiaru szkody, ustalenie wysokości należnego zadośćuczynienia. W artykule omówione zostało stanowisko orzecznictwa i doktryny dotyczące analizowanej problematyki.

1. Definicja renty

Zgodnie z art. 446 § 2 k.c. „Osoba, względem której ciążył na zmarłym ustawowy obowiązek alimentacyjny, może żądać od zobowiązanego do naprawienia szkody renty obliczonej stosownie do potrzeb poszkodowanego oraz do możliwości zarobkowych i majątkowych zmarłego przez czas prawdopodobnego trwania obowiązku alimentacyjnego. Takiej samej renty mogą żądać inne osoby bliskie, którym zmarły dobrowolnie i stale dostarczał środków utrzymania, jeżeli z okoliczności wynika, że wymagają tego zasady współżycia społecznego”. Co do samego roszczenia renty, to wskazać należy, że ma ona charakter odszkodowawczy. Głównym celem zasądzenia takiego świadczenia jest kompensowanie korzyści, jakie uprawniony bezpowrotnie utracił z chwilą śmierci poszkodowanego².

Przedmiotowe stanowisko ma również potwierdzenie w orzecznictwie. Zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego z 24 czerwca 2008 r. „celem renty odszkodowawczej, o jakiej mowa w art. 446 § 2 k.c., jest naprawienie szkody polegającej na tym, że uprawniony do alimentów nie może ich uzyskać wobec śmierci zobowiązanego. Osoba odpowiedzialna za szkodę powinna zatem zapłacić odszkodowanie odpowiadające kwocie, jaką zobowiązany alimentował uprawnionego. Inne są przesłanki zasądzenia renty określonej w art. 446 § 2 k.c., a inne względem

decydują o przyznaniu i wysokości odszkodowania, o jakim mowa w art. 446 § 3 k.c. Odszkodowanie wiąże się z pogorszeniem sytuacji majątkowej uprawnionego. To pogorszenie wyrównuje rentą odszkodowawczą”³.

Bezpośrednio w treści przepisu zostały wymienione osoby, którym przysługuje możliwość dochodzenia roszczenia o rentę w przypadku śmierci poszkodowanego. Przyjmuje się, że świadczenie, o którym mowa w zdaniu pierwszym art. 446 § 2 k.c., to renta obligatoryjna. Przysługuje ona osobie, względem której na zmarłym ciążył ustawowy obowiązek alimentacyjny. Renta zostaje obliczona zgodnie z usprawiedliwionymi potrzebami poszkodowanej śmiercią osoby bliskiej, ale sąd bierze pod uwagę również możliwości zarobkowe i majątkowe zmarłego przez cały hipotetyczny czas trwania obowiązku alimentacyjnego. „Kąg osób uprawnionych do obligatoryjnej renty alimentacyjnej wyznacza istnienie obowiązku alimentacyjnego, obciążającego zmarłego w stosunku do osoby pośrednio poszkodowanej przez jego śmierć. Zgodnie z art. 133 § 1 ustawy z 25 lutego 1964 r. - Kodeks rodzinny i opiekuńczy (dalej: k.r.o.)⁴, rodzice obowiązani są do świadczeń alimentacyjnych względem dziecka, które nie jest jeszcze w stanie utrzymać się samodzielnie, chyba że dochody z majątku dziecka wystarczają na pokrycie kosztów jego utrzymania i wychowania”⁵.

1 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1740.

2 Wyrok Sądu Najwyższego z 24 czerwca 2008 r., sygn. akt I PK 298/07.

3 Wyrok Sądu Najwyższego z 20 stycznia 2004 r., sygn. akt II CK 360/02.

4 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z 29 czerwca 2016 r., sygn. akt III AUa 259/16, LEX nr 2115517.

5 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 1427/17, LEX nr 2779180

Problematyczne natomiast zdaje się ustalenie podstawy roszczenia dziecka ojca, który zmarł jeszcze przed jego narodzeniem. Zdaniem Adama Szpunara, stanowią ją art. 446¹ k.c. (choć nie określa on samodzielnie przesłanek tej odpowiedzialności) i art. 446 § 2 zd. 1 k.c. Natomiast według innych autorów art. 446 § 2 k.c. powinien być interpretowany rozszerzająco i ten ostatni pogląd należy podzielić.

Adam Szpunar wskazuje, że przyznanie dziecku możliwości dochodzenia naprawienia szkody doznanej przed urodzeniem stanowi wprowadzenie przez ustawodawcę wyjątku od zasady, zgodnie z którą krąg osób uprawnionych do renty zostaje wyznaczony w momencie śmierci bezpośrednio poszkodowanego⁶. Mocno zostało zaakcentowane przez autora, że w obowiązującym stanie prawnym przyznanie renty jest o tyle łatwiejsze, że art. 446 § 2 zd. 1 k.c. w przeciwieństwie do art. 162 § 2 Rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 r. - Kodeks zobowiązań⁷ (dalej: k.z.) nie zawiera wymogu, aby zmarły rzeczywiście utrzymywał daną osobę, wykonując swój ustawowy obowiązek⁸.

Zgodnie ze zdaniem drugim art. 446 § 2 k.c. renty mogą dochodzić również inne osoby bliskie, którym zmarły dobrowolnie i stale dostarczał środków utrzymania, jeżeli z okoliczności wynika, że wymagają tego zasady współżycia społecznego. W tym wypadku mowa o tak zwanej rencie fakul-

tatywnej. Nazywana jest tak, ponieważ jej orzeczenie uzależnione jest od elementów ocennych, wyznaczanych zasadami współżycia społecznego⁹. W doktrynie oraz orzecznictwie wskazuje się, że legitymacja czynna w zakresie renty fakultatywnej dotyczy „przede wszystkim takich osób, które nie mogły za życia poszkodowanego domagać się od niego alimentacji na mocy przepisów k.r.o. Chodzi tu zatem w zasadzie o osoby niezaliczone do kręgu podmiotów, którym przysługuje renta obligatoryjna, w tym także (o ile spełnione są dalsze przesłanki) osoby, wobec których zmarły był wprawdzie potencjalnie zobowiązany do alimentacji *ex lege*, ale dopiero w dalszej kolejności”¹⁰. W literaturze wskazuje się, że „bliskim może być np. krewny, powinowaty – bez względu na stopień pokrewieństwa i powinowactwa – lub inna osoba, z którą łączyły zmarłego więzy uczuciowe lub z którą prowadził wspólne gospodarstwo domowe (np. konkubina, wychowanek)”¹¹. Przyjęło się, że pojęcie to „obejmuje zarówno osoby związane węzłem pokrewieństwa bądź powinowactwa, jak i osoby pozostające w bliskich stosunkach faktycznych, jak np. dzieci przyjęte pod pieczę w ramach rodziny zastępczej, osoby pozostające w faktycznym współżyciu quasi-mażeńskim (konkubent, konkubina), dziecko przebywające w placówce opiekuńczej, które utrzymywało stały kontakt ze zmarłym”, czy (oprócz krewnych i powinowatych) osoby pozostające w faktycznym pożyciu – niezależnie od płci¹².

Judykatura określiła również swoje stanowisko w kwestii problemu, jaki pojawił się w zakresie żądania renty, uznając, że „nie ma znaczenia dla żądania renty faktyczne wykonywanie lub niewykonywanie obowiązku alimentacyjnego przez zmarłego”¹³. Niniejsze oznacza, że w przypadku, w którym rodzic za życia unikał płacenia alimentów na dziecko, nie wyklucza to możliwości dochodzenia przez nie świadczenia renty.

Jednocześnie niezbędne jest wykazanie „– oprócz przesłanek odpowiedzialności deliktowej »w ogólności«¹⁴ – że wobec ubiegającego się o rentę w chwili śmierci zmarłego zostały spełnione przesłanki ustawowego obowiązku alimentacyjnego ciążącego na zmarłym (chodzi przy tym nie o jedynie potencjalne uprawnienie do żądania alimentów, ale o sytuację, w której zostały już spełnione ustawowe przesłanki aktualizujące obowiązek świadczenia)¹⁵, bez znaczenia jest natomiast to, czy zmarły się z niego wywiązywał”¹⁶. Ponadto między małżonkami również istnieje alimentacja, zatem prawo do renty ma także małżonek zmarłego. Zgodnie z orzecznictwem małżonek, który zdolny do samodzielnego utrzymywania się nie pracował zarobkowo przed śmiercią swojego współmałżonka, również ma pełne prawo do dochodzenia renty. Niemniej „negatywnie należy ocenić w świetle zasad współżycia społecznego zasądzenie renty, gdyby kompensowała świadczenia zmarłego na rzecz jego konkubenta, dostarczane z uszczerbkiem dla najbliższych członków rodziny zmarłego”¹⁷.

6 M. Dreła, M. Tenenbaum-Kulig, *Renta w prawie polskim. Renta z art. 446 § 2 k.c.*, Wrocław 2016, s. 70.

7 Dz.U. 1933 nr 82 poz. 598.

8 A. Szpunar, *Wynagrodzenie szkody wynikłej wskutek śmierci osoby bliskiej*, Bydgoszcz 2000, s. 92, 93, 84.

9 Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna*, Warszawa 2006, s. 253.

10 A. Śmieja [w:] A. Olejniczak (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 6, *Prawo zobowiązań – część ogólna*, Warszawa 2009, s. 729.

11 Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania...*, op. cit.

12 M. Safjan [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny, Tom I, Komentarz do artykułów 1-449*¹¹, Warszawa 2005, s. 1296, J. Haberko, *Pojęcie osoby bliskiej w prawie cywilnym*, „Przegląd Sądowy” 2011, nr 3, s. 67.

13 Wyrok Sądu Najwyższego z 24 sierpnia 1990 r., sygn. akt I CR 422/90.

14 A. Śmieja [w:] A. Olejniczak (red.), *System Prawa Prywatnego...*, op. cit., s. 726.

15 A. Szpunar, *Wynagrodzenie szkody...*, op. cit., s. 87.

16 W. Czachórski [w:] Z. Radwański (red.), *System prawa cywilnego*, t. III, cz. 1, *Prawo zobowiązań – Część ogólna*, Wrocław – Warszawa – Kraków – Gdańsk – Łódź 1981, s. 673; A. Szpunar, *Odszkodowanie za szkodę majątkową. Szkoda na mieniu i osobie*, Bydgoszcz 1998, s. 170; Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania...*, op. cit., s. 252; M. Safjan [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny, Tom I, Komentarz do artykułów 1-449*¹¹, Warszawa 2005, s. 1294; G. Bieniek (red.), *Komentarz do kodeksu cywilnego, Księga trzecia, Zobowiązania*, t. 1, Warszawa 2006, wyd. 6, s. 482; G. Karaszewski [w:] J. Ciszewski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 762.

17 Wyrok Sądu Najwyższego z 2 grudnia 1970 r., sygn. akt II CR 541/70.

W obu przypadkach dochodzenia renty należy wskazać, że Sąd Najwyższy stwierdził, iż „termin początkowy powstania podmiotowego prawa uprawnionego do renty z art. 446 § 2 k.c. i odpowiadający mu moment powstania zobowiązania do jej świadczenia osoby odpowiedzialnej jest oczywisty w świetle regulacji zawartej w tym przepisie oraz odszkodowawczego charakteru takiej renty: jest nim chwila powstania szkody – to jest chwila, gdy z powodu śmierci zobowiązanego do alimentacji przestaje on świadczyć alimenty na rzecz uprawnionego. Powstaje wówczas szkoda, którą zobowiązana jest pokryć osoba odpowiedzialna, przejmując obowiązki alimentacyjny w postaci przewidzianej w art. 446 § 2 k.c. renty”¹⁸.

Warto również podkreślić, że „przyznanie na rzecz uprawnionego renty, o której mowa w art. 446 § 2 k.c. co do zasady nie wyklucza możliwości przyznania odszkodowania, o którym mowa w art. 446 § 3 k.c., o ile zachodzą ku temu przesłanki. Zazwyczaj poza podstawowymi świadczeniami, które zostały utracone w związku ze śmiercią osoby bliskiej, a które kompensowane są właśnie poprzez rentę, pozostaje pewna sfera, mająca charakter majątkowy, czasem trudna do ścisłego uchwycenia, która nie ulega kompensacji w ramach renty. Zwrócić również należy uwagę, iż rolą odszkodowania wskazanego w art. 446 § 3 k.c., przyznawanego w razie znacznego pogorszenia sytuacji życiowej, jest kompensacja takich świadczeń, jak pomoc osoby bliskiej, opieka, wychowanie czy szeroko rozumiane wsparcie życiowe. Z powyższego spostrzeżenia wynika z kolei wprost, iż tego rodzaju szkoda zachodzić będzie w praktyce zawsze (wyjąwszy pewne nietypowe stany faktyczne) w sytuacji utraty rodzica przez dziecko, przy czym tym będzie większa, im młodsze było

dziecko w chwili utraty takiego rodzica”¹⁹.

2. Definicja odszkodowania

Odszkodowanie określone w art. 446 § 3 k.c. to świadczenie, które przysługuje najbliższym członkom rodziny poszkodowanego w przypadku jego śmierci. Zgodnie z treścią przepisu, przesłanką pozwalającą na przyznanie takiego odszkodowania najbliższym członkom rodziny zmarłego jest wykazanie przez każdego z nich „znacznego pogorszenia sytuacji życiowej”, wynikającego bezpośrednio ze śmierci poszkodowanego. Niewątpliwie odszkodowanie ma niejako za zadanie zmniejszyć negatywne skutki finansowe, które powstały w związku ze śmiercią osoby bliskiej.

Na tle zawartego w art. 446 § 3 k.c. sformułowania „znacznego pogorszenia sytuacji życiowej” powstają liczne wątpliwości co do możliwości dochodzenia odszkodowania za straty majątkowe, jednakże wynikające z powstałych odczuwanych przeżyć, które to należy zakwalifikować do sfery niemajątkowej. Pomiędzy świadczeniem odszkodowawczym wynikającym z powyżej wskazanego przepisu w zakresie sfery innej niż finansowej, a świadczeniem o zadośćuczynienie wynikającym z art. 446 § 4 k.c. jest bardzo cienka granica interpretacyjna. Przedmiotowe rozważania pojawiają się zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie. „Granica między szkodą majątkową a niemajątkową nie jest ostra. W wielu wypadkach powstaje wątpliwość co do zakwalifikowania uszczerbku poniesionego przez daną osobę (np. art. 446 § 3 k.c.). Nieemożliwość oceny w pieniądzu występuje czasem przy naprawianiu szkody majątkowej (np. odszkodowanie za obraz będący unikatem). Trudności te wzmagają fakt, że oba rodzaje szkody najczęściej występują łącznie (np. przy uszkodzeniu ciała, wywołaniu rozstroju zdrowia)”²⁰.

Zgodnie z ugruntowaną aktualnie linią orzecznictw pod sformułowaniem „znacznego pogorszenia sytuacji życiowej” zawierają się nie tylko kryteria finansowe, ale również inne aspekty, takie jak stan psychiczny czy emocjonalny. Podstawą roszczenia odszkodowawczego w rozumieniu art. 446 § 3 k.c. mogą być zatem między innymi: brak wsparcia w wychowaniu i opiece nad dziećmi; brak wsparcia małżeńskiego; brak wzajemnej pomocy; brak pomocy w prowadzeniu przedsiębiorstwa brane pod uwagę w kontekście teraźniejszości jak i przyszłości; rezygnacja z dotychczasowej pracy lub nauki; osłabienie energii życiowej przejawiające się w utracie chęci zarobkowania.

Powyższe znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie, zgodnie z którym „pogorszenie sytuacji życiowej rozumiane jest także w zakresie pozaekonomicznym i związane jest np. z utratą przez osobę poszkodowaną oczekiwań na pomoc i wsparcie członka rodziny, których mogła ona się spodziewać”²¹. Znaczące pogorszenie sytuacji życiowej, o którym mowa w art. 446 § 3 k.c., obejmuje wszelkie niekorzystne zmiany bezpośrednio w sytuacji materialnej najbliższych członków rodziny zmarłego, jak też zmiany w sferze dóbr niematerialnych, ale wyłącznie takie, które rzutują na ich sytuację materialną, przy czym pogorszenie sytuacji życiowej polega nie tylko na pogorszeniu obecnej sytuacji materialnej, lecz także na utracie realnej możliwości polepszenia warunków życia w przyszłości”²². Przedmiotowa sytuacja odnosi się jednakowo do rodziców zmarłego dziecka, jak i do dziecka zmarłego rodzica. W jednej z sytuacji następuje utrata rodzica, który współdziałał w wychowaniu i pieczy nad dzieckiem, w drugiej zaś mówimy o utracie dziecka, które w przyszłości niosłoby pomoc oraz wsparcie psychiczne i finansowe swoim rodzicom. Należy także

18 Wyrok Sądu Najwyższego z 17 września 2009 r., sygn. akt IV CNP 42/09, LEX nr 603794.

19 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 27 listopada 2019 r., sygn. akt VI ACa 217/19.

20 A. Sinkiewicz, *Pojęcie i rodzaje szkody w polskim prawie cywilnym*, „Rejent”, rok 8, nr 2 (82) luty 1998 r.

21 Wyrok Sądu Rejonowego w Śremie z 15 czerwca 2011 r., sygn. akt I C 227/10.

pamiętać, na co zwraca uwagę Sąd Apelacyjny, że ocena co do pogorszenia sytuacji życiowej najbliższego członka rodziny nie może odnosić się wyłącznie do stanu z dnia śmierci poszkodowanego, ale musi prowadzić do porównania hipotetycznego stanu odzwierciedlającego sytuację, w jakiej w przyszłości znajdowałby się bliski zmarłego do sytuacji, w jakiej znajduje się w związku ze śmiercią poszkodowanego.

Obowiązującą linię orzeczniczą popart również Sąd Najwyższy wskazując jednoznacznie, że „szkoda, o jakiej mowa w przepisie art. 446 § 3 k.c. może polegać na rozstroju zdrowia osoby pośrednio poszkodowanej, związanym ze stresem i przeżyciami wywołanymi zgonem osoby bliskiej. Jeśli stan zdrowia tej osoby prowadzi do utraty energii, sił życiowych, ujemnie rzutuje na wszystkie sfery jej życia po śmierci osoby bliskiej, osłabia motywację do kształcenia się, zdobywania kwalifikacji, pracy zarobkowej, zmniejsza efektywność w zdobywaniu środków utrzymania, gromadzeniu zasobów, a zatem pogarsza jej perspektywy na przyszłość, to niewątpliwie okoliczności te powodują znaczne pogorszenie sytuacji życiowej, wywołując odczuwalne skutki ekonomiczne kompensowane odszkodowaniem, o którym mowa w tym przepisie”. Ponadto wskazał również, że „odszkodowanie, o którym mowa w art. 446 § 3 k.c., rekompensuje zatem szeroko pojęte szkody majątkowe, często nieuchwytnie lub trudne do obliczenia, prowadzące do znacznego pogorszenia sytuacji życiowej osoby najbliższej”²³.

Omawiany powyżej przepis art. 446 § 3 k.c. zawiera kolejne nieostre określenie „najbliższy członek rodziny”. Ponadto w polskim prawie nie funkcjonuje legalna definicja najbliższego członka rodziny.

Zatem w świetle powyższego pojawiają się kolejne pytania – komu tak naprawdę przysługuje roszczenie o odszkodowanie; kogo można zaliczyć do kręgu najbliższych członków rodziny. Instynktownie można by uznać, że do najbliższych członków rodziny wlicza się wyłącznie osoby, które mają węzeł pokrewieństwa, powinowactwa bądź przysposobienia. Z jednej strony mówimy o formalnoprawnym powiązaniu, ale z drugiej – co z osobami, które nie są powiązane żadnym z wymienionych więzów, a osobami, które jednocześnie miały z poszkodowanym faktyczny stopień bliskości, tak jakby pozostawały w relacjach rodzinnych. Problemy interpretacyjne w przedmiotowym zakresie zostały w części rozwiane przez judykaturę, która podkreśla, że „relacja bliskości powinna być ustalana *in casu* w okolicznościach konkretnej sprawy. Nie można przy tym poprzestać na uwzględnieniu więzi formalnoprawnych, do których należy m.in. małżeństwo czy stopień pokrewieństwa, ale brać należy również pod uwagę faktyczne relacje międzyludzkie, które niekiedy mogą istnieć pomiędzy dalekimi krewnymi czy nawet osobami niespokrewnionymi”²⁴.

W orzecnictwie pojawiają się w zależności od stanu faktycznego sprawy definicje kręgu osób stanowiących najbliższych członków rodziny. Sąd Najwyższy uznał, że przedmiotowe sformułowanie należy rozumieć szeroko i definiując pojęcie rodziny można użyć następujących kryteriów: pokrewieństwo, małżeństwo, przysposobienie, powinowactwo, rodzina zastępcza i pozostawanie we wspólnym gospodarstwie domowym. „Można zatem zaaprobować definicję rodziny jako najmniejszej grupy społecznej, powiązanej poczuciem bliskości i wspólności, osobistej i gospodarczej, wynikającej nie tylko z pokrewień-

stwa”²⁵. Takie rozumienie pojęć „rodzina” czy „najbliższy członek rodziny” wynika z głęboko zakorzenionego orzecznictwa²⁶. Sąd Najwyższy w wyroku z 1969 roku wskazał, że „w świetle art. 446 § 3 k.c. – podobnie jak w świetle art. 166 k.z. – konkretyzacja tego, kto jest w danym wypadku członkiem rodziny należy do sądu orzekającego. Stosownie do okoliczności konkretnej sprawy, za najbliższego członka rodziny można uznać również macochę, zwłaszcza wtedy, gdy uzasadniają to pozytywnie oceniane w świetle zasad współżycia społecznego stosunki łączące macochę i pasierba”²⁷.

Należy zauważyć, że w świetle ugruntowanej linii orzeczniczej najbliższym członkiem rodziny w rozumieniu art. 446 § 3 k.c. będzie nie tylko osoba powiązana więzami pokrewieństwa, ale również powiązana emocjonalnie, mająca szczególną bliskość z poszkodowanym. Dokonując pełnej analizy zawartych w przytoczonym orzecznictwie definicji, za najbliższego członka rodziny można także uznać partnerów związków konkubenckich.

Ponadto należy odróżnić świadczenie odszkodowawcze związane z pogorszeniem stanu psychicznego i strat finansowych z tym związanych od samego cierpienia moralnego, które jest następstwem śmierci poszkodowanego. Zaspokojeniu roszczeń wynikających z cierpienia powstałego po śmierci najbliższego członka rodziny służy zadośćuczynienie za doznaną krzywdę dla najbliższych członków rodziny zmarłego poszkodowanego, uregulowane w art. 446 § 4 k.c. Zgodnie z przytoczonym przepisem sąd może także przyznać najbliższym członkom rodziny zmarłego odpowiednią sumę tytułem zadośćuczynienia pieniężnego za doznaną krzywdę.

22 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z 12 maja 2020 r., sygn. akt I ACa 117/20.

23 Wyrok Sądu Najwyższego z 25 czerwca 2020 r., sygn. akt II CSK 535/18.

24 B. Lackoroński, *Zadośćuczynienie pieniężne za krzywdy wynikłe ze śmierci najbliższego członka rodziny na podstawie art. 446 § 4 k.c.* (cz. 1), „Palestra” 2009/7-8; B. Lackoroński, *Zadośćuczynienie pieniężne...*, cz. 2, s. 36 i n.

25 Wyrok Sądu Najwyższego z 13 kwietnia 2005 r., sygn. akt IV CK 648/04.

26 Wyrok Sądu Najwyższego z 18 listopada 1961 r., sygn. akt 2 CR 325/61.

27 Wyrok Sądu Najwyższego z 10 grudnia 1969 r., sygn. akt III PRN 77/69.

3. Definicja zadośćuczynienia

Zadośćuczynienie określone w art. 446 § 4 k.c. to jednorazowe świadczenie pieniężne, które przysługuje najbliższemu członkowi rodziny zmarłego z uwagi na doznaną krzywdę. Niewątpliwie zadośćuczynienie stanowi zatem rodzaj rekompensaty i niejako wyrównanie krzywdy. Ustawodawca wskazując na słowo „doznana krzywda” kolejny raz posługuje się wyrażeniem nieostrym, które nie zawiera definicji legalnej. Zdawać by się mogło, że za doznaniem krzywdy stoi sam fakt śmierci najbliższego członka rodziny i emocje temu towarzyszące jak cierpienie psychiczne, ból po stracie bliskiej osoby, lęk przed osamotnieniem, utrata poczucia bezpieczeństwa.

Orzecznictwo rozwiązało problem braku definicji „krzywdy” tworząc własną, niemniej z pojęciem krzywdy wiąże się nierozzerwalnie miarkowanie jego rozmiaru. Zgodnie z wyrokiem jednego z Sądów Apelacyjnych „w przypadku zerwania więzi rodzinnych na skutek śmierci członka rodziny przy ocenie rozmiaru krzywdy, warunkującej wysokość zadośćuczynienia, winny być brane pod uwagę takie kryteria jak stopień bliskości osoby uprawnionej względem zmarłego, wiek uprawnionego, intensywność więzi między nim a zmarłym, skala bólu i cierpienia przeżywanych przez uprawnionego i stopień negatywnego wpływu śmierci osoby najbliższej na życie uprawnionego”²⁸.

Ponadto w orzecznictwie spotkać się można również z wyrażnie skonkretyzowanymi kryteriami co do czynników, które mają wpływ na miarkowanie rozmiaru szkody. Zgodnie z jednym z takich orzeczeń „na rozmiar krzywdy podlegającej kompensacie w ramach zadośćuczynienia mają wpływ przede wszystkim: dramatyzm doznań osoby bliskiej, po-

czucie osamotnienia i pustki, cierpienia moralne i wstrząs psychiczny wywołany śmiercią osoby najbliższej, rodzaj i intensywność więzi łączącej pokrzywdzonego ze zmarłym, wystąpienie zaburzeń będących skutkiem jego odejścia (np. nerwicy, depresji), rola w rodzinie pełniona przez osobę zmarłą, stopień, w jakim pokrzywdzony będzie umiał się znaleźć w nowej rzeczywistości i zdolności do jej zaakceptowania, leczenie doznanej traumy oraz wiek pokrzywdzonego”²⁹.

Kolejną kwestią, która bezwzględnie wiąże się z miarkowaniem rozmiaru szkody jest finalne ustalenie wysokości należnego zadośćuczynienia, które stanowi cel wystąpienia z roszczeniem.

Należy pamiętać, że każdy stan faktyczny sprawy jest odmienny, zatem wysokość należnego zadośćuczynienia również będzie się różniła. Sąd w czasie miarkowania wysokości należnego świadczenia bierze pod uwagę szereg czynników, które w każdej sprawie są indywidualnie oceniane. Niemniej w orzecznictwie ugruntowały się pewne zasady, względem których sąd analizuje stan faktyczny i wyrokuje co do wysokości zadośćuczynienia. Niniejsze ma potwierdzenie w wyroku Sądu Apelacyjnego, który wskazuje, że „o wysokości zadośćuczynienia decydują w ostateczności realia każdej sprawy. Pewność prawa w jego stosowaniu, której jednym z filarów jest stabilność orzecznictwa sądowego, jest bez wątpienia wartością godną ochrony. Wysokość sum orzekanych w innych sprawach, w których pewne elementy stanu faktycznego są podobne, objęta wszak dyskrejonalnością sędziowską, może mieć jednak znaczenie jedynie pośrednie w tym sensie, że sumy zasądzone w podobnych sprawach nie powinny rażąco odbiegać od siebie”³⁰.

W świetle powyższego nie można jednak zapomnieć, że podstawą wysokości wnioskowanego zadośćuczynienia nie może być wyłącznie powołanie się na inną podobną sprawę. Takie zdanie zajął również Sąd Apelacyjny wskazując, że „Zarzut właściwego określenia wysokości zadośćuczynienia mógłby być uwzględniony tylko wtedy, gdyby nie zostały wzięte pod uwagę wszystkie istotne kryteria wpływające na tę postać kompensaty. Uwzględnienie omawianego zarzutu mogłoby nastąpić także wtedy, gdyby Sąd uczynił jedno z wielu kryteriów decydujących o wysokości zadośćuczynienia elementem dominującym i przede wszystkim w oparciu o nie określił wysokość takiego zadośćuczynienia”³¹.

Judykatura w niniejszym zakresie prezentuje jednak nieco odmienne stanowiska, czego dowodem jest wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie, w którym wskazana została możliwość porównywania spraw: „co do zasady, w przypadkach, w których stopień bliskości osoby uprawnionej względem zmarłego jest taki sam, wiek uprawnionego podobny, podobna intensywność więzi między uprawnionym a zmarłym, podobna skala przeżywanego bólu i cierpienia przez uprawnionego, podobny stopień negatywnego wpływu śmierci osoby najbliższej na życie uprawnionego, powinny być zasądzane podobne kwoty tytułem zadośćuczynienia za krzywdę doznaną wskutek śmierci osoby najbliższej. Należy jedynie podkreślić, że tego rodzaju ujednolicenie winno mieć miejsce w miarę możliwości i w podobnych przypadkach, co nie może oznaczać pomijania indywidualnych sytuacji i okoliczności”³².

Ponadto w czasie miarkowania zadośćuczynienia sąd powinien brać pod uwagę fakt, że świadczenie z art. 446 § 4 k.c. jest

28 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z 7 lipca 2020 r., sygn. akt I ACa 188/19.

29 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z 12 maja 2020 r., *op. cit.*

30 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z 15 maja 2015 r., sygn. akt I ACa 1693/14.

31 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z 8 maja 2015 r., sygn. akt I ACa 1665/14.

jednorazowe. Zatem jego wysokość powinna być taka, aby w sposób możliwie całościowy rekompensować doznaną krzywdę i cierpienia powstałe w wyniku utraty najbliższego członka rodziny. Powyższy przepis nie wskazuje na kryteria, jakimi sąd miałby się kierować dokonując ustalania wysokości świadczenia, jednakże w orzecznictwie wypracowany został pogląd wskazujący na zasadę kompensowania.

Niemniej sądy mają na uwadze również poruszanie się w zakresie wysokości zadośćuczynienia w rozsądnych granicach, dokonując miarkowania przedmiotowej wysokości. Świadczenie nie powinno być z jednej strony zbyt wygórowane w stosunku do krzywdy, ale z drugiej strony musi stanowić odczuwalną rekompensatę³³. Dlatego tak problematyczne jest ustalenie odpowiedniej wysokości zadośćuczynienia.

Zgodnie z orzecznictwem „stwierdzenie przyczynienia poszkodowanego nie jest jednoznaczne z obowiązkiem obniżenia odszkodowania. Należy bowiem w każdym wypadku wziąć pod uwagę okoliczności zdarzenia”. Ponadto „nie można uzależniać wysokości zadośćuczynienia za śmierć osoby bliskiej od krzywdy wyrażającej się w cierpieniu i bólu, przybiera-

jących formy długotrwałych i nieprzemijających zaburzeń funkcjonowania oraz patologicznego przeżywania okresu żałoby i związanego z tym podjęcia leczenia psychologicznego lub psychiatrycznego.

Ponadprzeciętna krzywda spowodowana śmiercią osoby bliskiej, przybierająca postać długotrwałego i nieprzemijającego wstrząsu psychicznego, uzasadnia podwyższenie zadośćuczynienia. Niewystąpienie takich okoliczności nie może samo w sobie stanowić podstawy do obniżenia zadośćuczynienia. Z kolei upływ czasu od dnia śmierci osoby bliskiej ma znaczenie dla oceny wysokości zadośćuczynienia w tym sensie, że ustalając jego wysokość sąd bierze pod uwagę materiał procesowy od dnia zdarzenia szkodzącego na dzień zamknięcia rozprawy. Sam w sobie nie stanowi jednak przyczyny obniżenia zadośćuczynienia. Oczywiście jest wszak, że upływ czasu powoduje niwelowanie przeżyć w sferach psychicznej oraz psychologicznej poszkodowanego, związanych ze śmiercią osoby bliskiej. Krzywda poszkodowanego przez sam ten fakt nie ulega zmniejszeniu³⁴.

4. Podsumowanie

Treść przepisu art. 446 k.c. została niejako podzielona w zakresie istniejących

roszczeń, jakich mogą ubiegać się określone w przepisie podmioty w przypadku, w którym wskutek uszkodzenia ciała lub wywołania rozstroju zdrowia, będącego wynikiem zdarzenia, z którym wiąże się odpowiedzialność deliktowa określonego podmiotu, nastąpiła śmierć poszkodowanego. Pierwsze z roszczeń, określone w art. 446 § 1 k.c. obejmuje zwrot kosztów leczenia i pogrzebu temu, kto je poniósł.

Drugie roszczenie dotyczące renty dzieli wymienione w art. 446 § 2 k.c. świadczenie na rentę obligatoryjną, o której mowa w zdaniu pierwszym niniejszego paragrafu oraz rentę fakultatywną, wymienioną w zdaniu drugim paragrafu. Ponadto poszkodowany śmiercią najbliższego członka rodziny może dochodzić odszkodowania, zgodnie z art. 446 § 3 k.c., gdy w wyniku śmierci nastąpiło znaczne pogorszenie sytuacji życiowej. Ostatnim roszczeniem, którego może dochodzić członek rodziny jest zadośćuczynienie pieniężne za doznaną krzywdę, zgodnie z art. 446 § 4 k.c. W świetle prezentowanego orzecznictwa oraz doktryny dochodzenie powyżej wymienionych roszczeń dopuszczalne jest zarówno łącznie, jeśli zachodzą ku temu przesłanki, jak i tylko niektórych z nich.

32 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z 7 lipca 2020 r., *op. cit.*

33 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z 19 czerwca 2020 r., sygn. akt I ACa 645/19.

34 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 24 czerwca 2020 r., sygn. akt I ACa 219/19.

Summary

Nikol Małaszewska-Dąbrowska

Property damage resulting from the death of the victim

The content of the provision of Article 446 of the Civil Code has been divided, in a way, within the scope of existing claims that may be claimed by the entities specified in the provision, in the case where, as a result of a bodily injury or a health disorder resulting from an event which involves tort liability of a specified entity, the injured party dies. The first of the claims specified in Article 446 § 1 of the Civil Code includes reimbursement of the costs of treatment and funeral to the injured party. The second claim concerning the pension divides the benefit mentioned in Article 446 § 2 of the Civil Code into an obligatory pension mentioned in the first sentence of this paragraph and an optional pension mentioned in the second sentence of this paragraph. Moreover, the injured party may claim compensation, pursuant to Article 446 § 3 of the Civil Code, if, as a result of the injured party's death, their life situation deteriorated significantly. The last claim that a family member can claim is monetary compensation for the harm suffered, in accordance with Article 446 § 4 of the Civil Code. In the light of the presented jurisprudence and doctrine, it is permissible to assert the above mentioned claims both jointly if there are grounds for doing so, and only some of them.

Bartosz Nawrot

Konsultant ds. prawnych, związany z Kancelarią Russell Bedford Poland od 2018 roku.

Słowa kluczowe: prawo, zawezwanie, próba ugodowa, zawezwanie do próby ugodowej, roszczenie, przedawnienie, bieg przedawnienia, wierzyciele, Kodeks cywilny, doktryna, orzecznictwo, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

CZY KOLEJNE ZAWEZWANIE DO PRÓBY UGODOWEJ JEST CZYNNOŚCIĄ PROWADZĄCĄ DO PRZERWANIA BIEGU PRZEDAWNIEŃ ROSZCZENIA?

Zagadnienia związane z zawezwaniem do próby ugodowej jako czynności służącej do przerwania biegu przedawnienia roszczenia, mimo że od wielu lat są przedmiotem rozważań doktryny, a także orzecznictwa sądowego, nadal potrafią dostarczyć problemów interpretacyjnych. Z jednej strony łatwość zawezwania dłużnika do próby ugodowej i masowość tego zjawiska prowadzi do niekontrolowanego wydłużenia ustawowych terminów przedawnienia roszczeń sprecyzowanych w art. 118 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny¹ (dalej: k.c.), co w konsekwencji podważa pewność obrotu gospodarczego. Z drugiej strony ustawodawca nie sprecyzował, czy każde kolejne zawezwanie do takiej próby przerywa bieg przedawnienia roszczenia. Praktyka pokazuje, że wierzyciele, zwłaszcza ci wyspecjalizowani w obsłudze dużych portfeli wierzytelności², często i wielokrotnie wzywają do próby ugodowej, lecz nie po to, aby taką ugodę zawrzeć, ale by przerwać bieg terminu przedawnienia roszczenia. Ponawianie takich prób w momencie, gdy zbliża się termin, w którym roszczenie znowu uległoby przedawnieniu, pozwala wierzycielom rozciągać termin przedawnienia poza ustawowe ramy czasowe. Celem niniejszej publikacji jest omówienie instytucji zawezwania do próby ugodowej pod względem przerwania biegu przedawnienia roszczenia.

1. Czy tylko pierwsze czy każde kolejne zawezwanie do próby ugodowej powoduje przerwanie biegu przedawnienia? – stanowisko doktryny

Punktem wyjścia dla niniejszej problematyki jest art. 123 § 1 pkt 1 k.c., który stanowi, że bieg przedawnienia przerywa się przez każdą czynność przed sądem lub innym organem powołanym do rozpoznawania spraw lub egzekwowania roszczeń danego rodzaju albo przed sądem polubownym, przedsięwziętą bezpośrednio w celu dochodzenia lub ustalenia albo zaspokojenia lub zabezpieczenia roszczenia. W doktrynie wykształciły się dwa odmienne poglądy. Według pierwszego z nich, o ile pierwsze wezwanie do próby ugodowej przerywa bieg terminu przedawnienia, to już kolejne wezwania dotyczące tego samego sporu nie muszą skutkować taką przerwą.

Ocena skutków kolejnych wezwań do próby ugodowej zależy od okoliczności sprawy, a ściślej od tego czy między stronami zaistniały zdarzenia (będące np. wynikiem pertraktacji czy wzajemnych ustaleń bądź ustępstw), które niejako przybliżają możliwość zawarcia ugody przed sądem³. Podstawowym argumentem podnoszonym na rzecz takiego sposobu interpretacji jest jednoznaczność rezultatów wykładni językowej. Bezpośredniość oznacza brak pośrednictwa, zatem kryterium zawarte w art. 123 § 1 pkt 1 k.c. spełniają czynności, które nie wymagają dodatkowych działań, aby zostały osiągnięte cele wskazane przez ustawodawcę. Wobec tego zawezwanie do próby ugodowej jest tego rodzaju czynnością, gdyż efekt przeprowadzenia postępowania pojednawczego i zasądzenia roszczenia w następstwie wniesienia pozwu może być taki sam. Kolejnym argumentem jest podo-

1 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1740.

2 Potocznie podmioty zajmujące się masową obsługą wierzytelności nazywane są „windykatorniami”.

3 M. Koralewski, *Kolejne zawezwanie do próby ugodowej a przerwanie biegu terminu przedawnienia*, LEX/el. 2019.

bieństwo postępowania pojednawczego i mediacji, która z mocy wyraźnego postanowienia przepisu art. 123 § 1 pkt 3 k.c. przerywa bieg przedawnienia. Podnosi się także, że istnieją czynności niezbędne, które nie spełniają kryterium „bezpośredniości” w przytoczonym rozumieniu językowym, a kwalifikowanie ich jako czynności przerywające bieg terminu przedawnienia może powodować odwiekanie momentu zakończenia biegu tego terminu⁴.

Zgodnie z drugim poglądem, z art. 123 § 1 pkt 1 k.c. nie wynika wprost zakaz kilkukrotnego dokonania czynności, która za każdym razem skutkuje przerwaniem biegu przedawnienia. Przepisy nie zabraniają wielokrotnego korzystania z tej instytucji i nie musi ona prowadzić do zawarcia ugody, aby powstał skutek w postaci przerwy biegu przedawnienia, dlatego nie tylko pierwsze, ale także kolejne zawezwanie do próby ugodowej przerywa bieg przedawnienia. Zwolennicy tego sposobu interpretowania przepisu art. 123 § 1 pkt 1 k.c. zaprzeczają twierdzeniom o jednoznaczności rezultatów wykładni językowej i podnoszą, że konieczne jest przeprowadzenie wykładni funkcjonalnej. Przyjmowanie, że pojęcie „czynności przedsięwzięte bezpośrednio” oznacza czynności potencjalnie pozwalające na osiągnięcie celów wymienionych przez ustawodawcę powoduje, iż przedawnienie nie spełnia swoich funkcji, jednocześnie pokazując właśnie nierzadki w praktyce przykład traktowania zawezwania do próby ugodowej nie jako zaproszenia do negocjacji, a jako sposobu na zapobieżenie upływowi terminu przedawnienia⁵. Spór w doktrynie sprowadza

się zatem do odmiennej interpretacji fragmentu przepisu „bezpośrednio w celu dochodzenia”.

2. Czy tylko pierwsze czy każde kolejne zawezwanie do próby ugodowej powoduje przerwanie biegu przedawnienia? – stanowisko orzecznictwa

Problem zawezwania do próby ugodowej został także dostrzeżony w orzecznictwie i tak samo jak w doktrynie wyklarowały się dwa przeciwne poglądy. Według pierwszego z nich, kolejne zawezwanie przerywa bieg terminu przedawnienia tylko wyjątkowo, natomiast wedle drugiego kolejne zawezwanie powinno przerywać bieg terminu przedawnienia. Sąd Apelacyjny w Warszawie w wyroku z 6 czerwca 2014 r.⁶ przychylił się do pierwszego poglądu: „Oceniając, czy kolejny wniosek o zawezwanie do próby ugodowej przerywa bieg przedawnienia, należy zwrócić uwagę, że przerwanie biegu przedawnienia nie jest podstawowym celem instytucji postępowania pojednawczego i nie można uznać, aby prawnie dopuszczalne było przerywanie biegu terminu przedawnienia w nieskończoność przy pomocy kolejnych wniosków o zawezwanie do próby ugodowej”.

Podobne stanowisko zajął Sąd Apelacyjny w Warszawie w wyroku z 16 stycznia 2014 r.⁷, w którym stwierdził, iż „Artykuł 5 k.c. stanowi, że nie można czynić ze swego prawa użytku, który byłby sprzeczny ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem tego prawa. Takie działanie lub zaniechanie uprawnionego nie jest uważane za wykonywanie prawa i nie korzysta z ochrony. Celem art. 123 § 1

pkt 1 i 3 k.c. jest ochrona wierzyciela, który należycie dba o swoje sprawy i występuje do właściwych organów we właściwym terminie. Celem art. 123 § 1 pkt 2 k.c. jest ochrona przed nieuczciwym dłużnikiem, który w braku tego przepisu mógłby składać wierzycielowi deklaracje zaspokojenia jego długu, a następnie zasłonić się zarzutem przedawnienia. Celem wskazanych norm prawnych nie jest natomiast umożliwienie wierzycielowi przedłużania w nieskończoność terminów przedawnienia i odsuwania w czasie decyzji o wystąpieniu z właściwym powództwem”.

Zbliżony pogląd został wyrażony w wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 23 maja 2018 r., w którym Sąd zasygnalizował: „Co do zasady należy zaakceptować kolejne zawezwanie do próby ugodowej jako czynność, która przerywa bieg przedawnienia, z tym jednak zastrzeżeniem, że musi spełniać przesłankę przedsięwzięcia jej bezpośrednio w celu określonym w art. 123 § 1 pkt 1 ustawy z 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego⁸ i nie może stanowić nadużycia prawa podmiotowego w rozumieniu art. 5 k.c. Kolejne zawezwanie jest bowiem taką czynnością, która może wywołać skutek przewidziany w art. 123 § 1 pkt 1 k.c., ale jedynie wówczas, jeżeli w okolicznościach stanu faktycznego zaistnieje podstawa do oceny, że czynność tę przedsięwzięto bezpośrednio w celu wskazanym w tym przepisie”.

Podobne stanowisko zajął Sąd Najwyższy w wyroku z 19 lutego 2016 r.,⁹ w którym stwierdził, iż „Aprobata stanowiska judykatury, że pierwsze zawezwanie do próby ugodowej przerywa bieg terminu przedawnienia nie przesądza w ja-

4 J. Kruszyńska-Kola, *Czy zawezwanie do próby ugodowej powinno mieć wpływ na bieg terminu przedawnienia?*, „Palestra” 2015/9-10, s. 99-100.

5 A. Szlęzak, *Próba ugodowa jako przerywająca termin przedawnienia*, „Przegląd Sądowy” 2019, nr 11-12, s. 19-29.

6 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 6 czerwca 2014 r., sygn. akt I ACa 12/14, zwany dalej: wyrokiem Sądu Apelacyjnego z 6 czerwca 2014 r.

7 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 16 stycznia 2014 r., sygn. akt I ACa 1194/13, zwany dalej: wyrokiem Sądu Apelacyjnego z 16 stycznia 2014 r.

8 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1575, dalej: k.p.c.

9 Wyrok Sądu Najwyższego z 19 lutego 2016 r., sygn. akt V CSK 365/15), zwany dalej: wyrokiem Sądu Najwyższego z 19 lutego 2016 r.

kimkolwiek stopniu o wystąpieniu lub braku wystąpienia tożsamego skutku prawnego w odniesieniu do kolejnego zawezwania do próby ugodowej. Kolejne zawezwanie do próby ugodowej jest bowiem taką czynnością, która może wywołać skutek przewidziany w art. 123 § 1 pkt 1 k.c., ale jedynie wówczas, jeżeli w okolicznościach stanu faktycznego zaistnieje podstawa do oceny, że czynność tę przedsięwzięto bezpośrednio w celu wskazanym w tym przepisie. Wystąpienie tej przesłanki lub jej brak rozstrzygnie dopiero w przedmiocie wystąpienia przewidzianego w tym przepisie skutku kolejnego zawezwania do próby ugodowej. Brak jest zatem podstaw do formułowania generalizujących ocen, że celem każdego kolejnego zawezwania do próby ugodowej jest jedynie przerwanie biegu przedawnienia, ponieważ nie można także wykluczyć wystąpienia i takiego skutku prawnego, ale tylko w sytuacji, w której okaże się, że bezpośrednim celem przedsięwzięcia także kolejnego zawezwania do próby ugodowej, zbliżonego przecież do wszczęcia mediacji, nie było jednak dochodzenie lub ustalenie albo zaspokojenie lub zabezpieczenie roszczenia”.

Podobny pogląd wyraził Sąd Najwyższy w wyroku z 28 stycznia 2016 r.¹⁰, w którym wskazał, iż „To, że pierwsze zawezwanie do próby ugodowej przerywa bieg terminu przedawnienia nie przesądza w jakimkolwiek stopniu o wystąpieniu lub braku wystąpienia tożsamego skutku prawnego w odniesieniu do kolejnego zawezwania do próby ugodowej. Kolejne zawezwanie do próby ugodowej jest bowiem taką czynnością, która może wywołać skutek przewidziany w art. 123 § 1 pkt 1 k.c., ale jedynie wówczas, jeżeli w okolicznościach stanu faktycznego zaistnieje podstawa do oceny, że czynność tę przedsięwzięto bezpośrednio w celu wskazanym w tym przepisie”.

Z drugiej strony Sąd Apelacyjny w Krakowie w wyroku z 20 listopada 2018 r.¹¹ przychylił się do przeciwnego poglądu niż wyżej zaprezentowany, stwierdzając, że „Występując z następnym wnioskiem o wezwanie dłużnika do próby ugodowej, wierzyciel nie tylko daje kolejną szansę dłużnikowi na zawarcie ugody, zakłada tym samym ustępstwa z własnej strony, ale przede wszystkim wyraża swoją wolę uzyskania zaspokojenia od dłużnika w zakresie wierzytelności kierowanej na drogę postępowania sądowego, tyle że w alternatywnym postępowaniu pojednawczym. Występując z takim wnioskiem, wierzyciel w każdym razie daje wyraz swojej wiedzy o istnieniu wymagalnej wierzytelności, wyraża ponadto jednoznacznie determinację w skorzystaniu z wymiaru sprawiedliwości, podejmuje więc czynność bezpośrednio zmierzającą do uzyskania zaspokojenia roszczenia przed właściwym sądem”.

Lektura uzasadnienia powyższego wyroku prowadzi do wniosku, że Sąd nie dopatrywał się nadużycia prawa podmiotowego, uznając, że każde zawezwanie do próby ugodowej prowadzi do przerwania biegu przedawnienia roszczenia. Nie sposób zgodzić się z takim poglądem, gdyż przede wszystkim należałoby badać motywy przyświecające wierzycielom, którzy masowo wykorzystują tę instytucję, wypaczając jej pierwotne zastosowanie. W dalszej części wyroku Sąd stwierdził, że „Taka postawa nie zasługuje na sankcjonowanie, nie można bowiem uznać, aby występując z kolejnym wnioskiem ugodowym w zakresie dotyczącym tej samej należności, wierzyciel nie zachowywał się lojalnie wobec dłużnika, a tym samym by tego rodzaju działanie nie mogło korzystać z ochrony przewidzianej art. 123 § 1 pkt 1 k.p.c. Nie ma zwłaszcza podstaw do uznania, że wszczynając po raz kolejny

postępowanie pojednawcze, wierzyciel nadużywa swojego prawa w rozumieniu przyjętym w art. 5 k.c. albo pogarsza sytuację dłużnika, który nie powinien być uznawany za podmiot poszkodowany, tym bardziej nie powinien być uważany za podmiot uprawniony do wyrażania krytycznej oceny działań podejmowanych przez wierzyciela, takie podejście zaciera bowiem faktyczny układ obowiązków i uprawnień stron”.

Nie można zgodzić się z taką interpretacją postępowania pojednawczego, albowiem dłużnik pozbawiony prawa do podważenia oceny działań podejmowanych przez wierzyciela staje się zakładnikiem tego postępowania. W konsekwencji, jak już zostało to zauważone powyżej, terminy przedawnienia roszczenia przestają pełnić swoją rolę. Warto także przytoczyć na gruncie problematyki niniejszej publikacji końcową część uzasadnienia ww. wyroku, w którym Sąd wskazał, że „Możliwość wielokrotnego występowania z wnioskami opartymi na art. 184 k.p.c. nie stwarza żadnego zagrożenia dla obrotu prawnego, nie kreuje zwłaszcza nieokreślonego w czasie stanu niepewności między stronami.

Jeśli bowiem dłużnik kwestionuje istotnie obowiązek spełnienia określonego świadczenia na rzecz wierzyciela, nie powinien czekać ani na kolejny wniosek ugodowy ze strony wierzyciela, ani też na wytoczenie przez niego powództwa, może bowiem wystąpić na drogę powództwa o ustalenie nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, na którym wierzyciel opiera roszczenie objęte kolejnym wnioskiem ugodowym, w ten bowiem sposób dłużnik może doprowadzić do usunięcia ewentualnego stanu niepewności, może się poza tym uchronić przed kolejnym postępowaniem pojednawczym ze strony wierzyciela”.

¹⁰ Wyrok Sądu Najwyższego z 28 stycznia 2016 r., sygn. akt III CSK 50/15, zwany dalej: wyrokiem Sądu Najwyższego z 28 stycznia 2016 r.

¹¹ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 20 listopada 2018 r., sygn. akt I ACa 184/18, zwany dalej: wyrokiem Sądu Apelacyjnego z 20 listopada 2018 r.

Zdecydowanie nie można zgodzić się ze stwierdzeniem Sądu, jakoby wystarczającym środkiem obrony dłużnika przed nadużyciem prawa podmiotowego było wystąpienie z powództwem o ustalenie nieistnienia stosunku prawnego. Zdaniem Autora to właśnie przedawnienie odgrywa kluczową rolę jako środek obronny, gdyż wywiera nacisk na osoby uprawnione, aby terminowo dochodziły swych roszczeń, stwarzając w stosunku do uprawnionego groźbę odmowy realizacji roszczenia dochodzonego po upływie dłuższego czasu¹². W związku z powyższym nie sposób uznać stanowisko zaprezentowane w tymże wyroku za trafne.

W zdecydowanej większości orzeczeń – zwłaszcza Sądu Najwyższego¹³ – wydanych w ostatnich latach zauważa się natomiast, że ponawiane zawezwania do prób ugodowych nie skutkują przerwą biegu przedawnienia, bo nie należy przyjmować bez dowodu, że kolejne takie próby podejmowane są bezpośrednio w celu dochodzenia roszczenia. To więc czy są, wymaga każdorazowo zbadania przez Sąd. Pogląd ten należy uznać za zdecydowanie trafny, widać też, że w ostatnich latach zyskał

sobie przewagę¹⁴ nad przeciwnym stanowiskiem.

Bowiem to, że zawezwanie do próby ugodowej może bezpośrednio prowadzić do celu w postaci dochodzenia roszczenia nie wystarcza dla przyjęcia wniosku, iż każdy taki wniosek do tego właśnie zmierza i przedawnienie przerywa. Trzeba jeszcze tę możliwość zweryfikować, upewniając się co do motywów działania wnioskodawcy¹⁵. Śledząc aktualne wydarzenia można mieć nadzieję, że problem przedstawiony w niniejszej publikacji zostanie w końcu rozwiązany przez powiększony skład Sądu Najwyższego¹⁶.

3. Podsumowanie

Konkludując, autor niniejszej publikacji stoi na stanowisku, że nie każde kolejne zawezwanie do próby ugodowej prowadzi wprost do przerwania biegu przedawnienia roszczenia, mając na uwadze, że w art. 123 § 1 pkt 1 k.c. próżno szukać zawezwania do próby ugodowej jako czynności wywołującej taki skutek. Powyższy przepis wymienia tylko cechy, jakie powinna mieć czyn-

ność, aby taki skutek wywołać, tj. każdą czynność przedsięwziętą bezpośrednio w celu dochodzenia roszczenia. W związku z tym wpierw należy wykazać istnienie tych cech, a nie zakładać ich istnienie a priori w przypadku każdego zawezwania do ugody. Nie ma też przeszkód, by dowód taki przeprowadzać *ex post*, tj. w postępowaniu rozpoznawczym prowadzonym po uprzednim zaproszeniu do ugody. Wartość, jaką stanowi pewność stron co do ich sytuacji prawnej, powinna ustąpić innej wartości, jaką jest przeciwdziałanie wypaczenia instytucji przedawnienia. Nie można uznać za prawidłową sytuację, w której pełną kontrolę nad długością okresu przedawnienia – a zatem nad instytucją służącą ochronie interesów dłużnika – ma wierzyciel wzywający do ugody, bo w ten sposób od jego wyłącznej decyzji zależy to, w jakim terminie roszczenie się przedawni. Jeśli rzeczywiście zmierza on do dochodzenia roszczenia, bieg przedawnienia ulegnie przerwaniu; gdy zaś jego motyw są innego rodzaju, do przerwy biegu przedawnienia nie dojdzie. Motywy te trzeba jednak zbadać i ustalić, chociażby w późniejszym procesie o świadczenie.

12 T. Pałdyna, 4.1.1. *Klasyfikacja jakościowa* [w:] *Przedawnienie w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 2012.

13 Zob. wyrok Sądu Najwyższego z 19 lutego 2016 r., *op. cit* lub wyrok Sądu Najwyższego z 10 stycznia 2017 r., sygn. akt V CSK 204/16, LEX nr 2252331.

14 Mierzona chociażby liczbą orzeczeń.

15 A. Szlęzak, *Próba ugodowa...*, *op. cit*.

16 W dniu 16 października 2020 r. Sąd Najwyższy przedstawił do rozstrzygnięcia swojemu powiększonemu składowi zagadnienia prawne dotyczące zawezwania do próby ugodowej jako czynności prowadzącej do przerwania biegu przedawnienia roszczenia (sygn. akt IV CSK 107/20).

Summary

Bartosz Nawrot

Further attempt to settle as an interruption of the limitation period for a claim

Issues related to the call for a settlement attempt as an action to interrupt the statute of limitations for a claim, although it has been the subject of doctrine and court case law for many years, still can provide problems of interpretation. On the one hand, the ease of summoning a debtor to a conciliatory attempt and the mass of this phenomenon leads to an uncontrolled extension of the statutory limitation periods for claims specified in Article 118 of the Act of 23 April 1964 of the Civil Code, which consequently undermines the certainty of economic turnover. On the other hand, the legislator did not specify whether each subsequent call for a conciliatory attempt interrupts the course of the claim statute of limitations. Practice shows that creditors, especially those specializing in handling large debt portfolios, often and repeatedly call for a settlement attempt, but not in order to conclude such a settlement, but to interrupt the period of limitation of the claim. Repeating such attempts as soon as the deadline for the claim to be time-barred again approaches allows creditors to extend the statute of limitations beyond the code. The purpose of this publication is to discuss the institution of the call for a settlement attempt to interrupt the course of the statute of limitations of a claim.

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: miesięcznik

Redakcja:

Dr Andrzej Dmowski – redaktor naczelny, andrzej.dmowski@russellbedford.pl, tel. 22 276 61 80
Sławomir Wach – sekretarz redakcji, slawomir.wach@russellbedford.pl, tel. 22 276 61 80
<http://www.russellbedford.pl/>

Skład i łamanie:

Doce System Solutions sp. z o.o., www.doce.com.pl

Rada Naukowa: prof. dr hab. Andrzej Patulski, dr Krzysztof Liedel

Recenzenci: dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

Wydawca

Russell Bedford Poland Sp. z o.o.
al. Jerozolimskie 123A
02-017 Warszawa
Tel. 22 276 61 80
<http://www.russellbedford.pl/>

Redakcja miesięcznika przyjmuje artykuły do 20 000 znaków ze spacjami (do 11 stron znormalizowanego maszynopisu) przesłane pocztą elektroniczną bądź zwykłą z płytą CD, wraz z informacją zawierającą imię i nazwisko autora, notkę o autorze, numer telefonu kontaktowego, adres e-mailowy, adres korespondencyjny. Artykuł nie może być wcześniej zamieszczony ani też przesłany do innej redakcji.

Artykuł powinien zawierać tytuł (w języku polskim i angielskim), wprowadzenie, a także podsumowanie w języku polskim i angielskim – do 500 znaków ze spacjami.

Redakcja ma prawo – po uzgodnieniu z autorami – do skrótów publikacji i wprowadzania zmian stylistycznych.

Autor wyraża zgodę na wyłączne przeniesienie praw autorskich i wydawniczych dotyczących artykułów publikowanych w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” na Russell Bedford Poland Sp. z o.o., ul. Marynarska 1, 02-674 Warszawa.

Autorzy artykułów zamieszczonych w dziale Publikacje recenzowane miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” wyrażają zgodę na recenzowanie ich tekstów przez dwóch recenzentów zewnętrznych – ekspertów w określonej dziedzinie.

W przypadku uprzednio opublikowanych artykułów musi być załączona pisemna zgoda danego Wydawcy, autora, a także oświadczenie Wydawcy, że posiada majątkowe prawa autorskie – nieobciążone prawami osób trzecich – do tych artykułów oraz zobowiązuje się, że nie będą one naruszały praw osób trzecich, zwłaszcza dóbr osobistych, tajemnicy handlowej, oraz nie narażą Russell Bedford Poland Sp. z o.o. na odpowiedzialność cywilną ani karną z tytułu ich zamieszczania w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”.

Opinie zamieszczone w miesięczniku stanowią poglądy osobiste autorów i nie są oficjalnym stanowiskiem urzędów państwowych.

Zabronione jest – bez pisemnej zgody wydawcy – kopiowanie i zamieszczanie w części bądź w całości artykułów publikowanych w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”.

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA

„DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE
RB BIULETYN”

Wydawnictwo C.H. Beck Sp. z o.o.



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



Paweł Dymłang Kancelaria Prawno-Podatkowa



www.russellbedford.pl

 Russell Bedford
taking you further